

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE MADRID
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
Departamento de Contabilidad

TESE DE DOUTORAMENTO

**UTILIDADE DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA AUTÁRQUICA
PARA AS TOMADAS DE DECISÃO DOS UTILIZADORES
INTERNOS EM PORTUGAL**

*“Utilidad de la información financiera en los Gobiernos Locales para la
toma de decisiones de los usuarios internos en Portugal”*

Tese apresentada por:

Sónia Paula da Silva Nogueira

Dirigida por:

Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge

Professora Doutora Mercedes Cervera Oliver

outubro de 2012

AGRADECIMENTOS

A concretização deste trabalho é fruto da contribuição de várias pessoas/instituições, sem as quais não seria possível e, aos quais não posso deixar de expressar a minha gratidão.

Às minhas orientadoras, Professora Doutora Susana Margarida Faustino e Professora Doutora Mercedes Cervera Oliver, o meu reconhecimento pelo acolhimento, pelo desafiante debate de ideias e pela possibilidade que me deram em realizar um trabalho de investigação, sob a sua orientação, na *Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales* da *Universidad Autónoma de Madrid*, cujo projeto de formação e investigação muito respeito e admiro.

Um agradecimento especial, à Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge, orientadora desta tese, pelo seu exemplo de força e perseverança, transmitido através da firme convicção na defesa de um enriquecimento científico da investigação em Contabilidade do Setor Público, designadamente em Contabilidade Autárquica; agradeço também a partilha do seu conhecimento científico, da sua experiência e sabedoria, bem como o seu sentido crítico e a objetividade das orientações que em muito contribuíram para a qualidade deste trabalho. A forma entusiasta e rigorosa como vive a investigação são o exemplo que procurarei seguir. Muito Obrigada.

O meu agradecimento, profundo, a todos aqueles que tiveram a gentileza de contribuir para a recolha de dados. Em particular, agradeço a todos os entrevistados pela sua pronta disponibilidade em colaborar com este estudo e pela forma amável com que me acolheram nos seus municípios. Sem a colaboração destas pessoas/municípios o estudo empírico aqui apresentado não seria exequível.

Quero também agradecer à Fundação para a Ciência e a Tecnologia, pelo reconhecimento do valor deste trabalho de investigação ao tê-lo apoiado com a atribuição de uma bolsa investigação para a realização da tese no âmbito do Programa de Apoio à Formação de Docentes do Ensino Superior Politécnico – PROTEC. A aprovação desta bolsa proporcionou-me ótimas condições para levar a cabo a presente investigação com a disponibilidade, dedicação e rigor com que pretendia realizá-la. Ao Instituto Politécnico de Bragança, designadamente à Escola Superior de Comunicação, Administração e Turismo, instituição com quem mantenho vínculo laboral, agradeço a oportunidade e apoio para a concretização deste trabalho que se revela imprescindível para a continuidade na carreira.

À Associação Nacional de Municípios Portugueses – ANMP e à Medidata.net – Sistemas de Informação para as Autarquias, S.A., agradeço o apoio institucional, traduzido no apelo enviado para os municípios para a colaboração e participação no preenchimento do questionário, através do qual foi possível obter uma considerável taxa de respostas.

Quero também agradecer, aos meus amigos do departamento e companheiros de gabinete, Rui Pires, Miguel Ângelo e Cláudia Costa, pelas conversas estimulantes que serviram de tónico ao desgaste provocado por esta investigação. Uma palavra especial de agradecimento ao Rui Pires, um interlocutor e amigo sempre disponível, pela partilha, com grande generosidade, do seu conhecimento científico, da sua alegria, cumplicidade e afeto.

À Manuela Pires e ao Evandro Pires Alves, o meu total reconhecimento pela forma como sempre estiveram dispostos a colaborar e apoiar este trabalho de investigação, designadamente na aplicação dos questionários *online*. Uma palavra especial à Manuela Pires, pelas formas diversas e bonitas com que me demonstrou a sua importante afeição e apoio ao longo destes últimos anos.

Finalmente, o agradecimento maior aos meus filhos, Francisco e Gonçalo, ao meu marido, Nuno, e aos meus pais. Presentes em cada momento deste caminho partilharam comigo alegrias, perplexidades, entusiasmo, cansaço, forças e fragilidades. Particularmente, aos meus filhos e ao meu marido pelo tempo que os privei da minha presença e pela atenção que não lhes pude dedicar, em prol da realização deste trabalho; aos meus pais, por todo o esforço que realizaram na minha formação e pela certeza de poder contar sempre com o seu apoio e confiança. A todos estou-lhes para sempre grata.

RESUMO

A necessidade crescente, sentida pelos Governos na prestação de responsabilidades perante os órgãos legislativos e cidadãos em geral, levou a que a informação financeira passasse a assumir um papel preponderante na determinação do nível de responsabilidade e transparência da gestão das entidades públicas. Além disso, os desenvolvimentos mais recentes da Contabilidade Pública, a nível mundial, denotam uma preocupação acrescida pela importância da informação financeira, fornecida pelas entidades públicas, para fins de controlo, de gestão e de tomadas de decisão.

Neste âmbito, a forma e o conteúdo das demonstrações financeiras e orçamentais dos municípios Portugueses sofreram alterações significativas durante os últimos anos. A par das reformas introduzidas noutros países, é implementado, em 1999, na Administração Local portuguesa um novo sistema contabilístico que permite, para além de fornecer informação sobre o cumprimento da legalidade e do controlo orçamental (Contabilidade Orçamental), disponibilizar informação sobre a situação financeira, patrimonial e económica (Contabilidade Patrimonial e Contabilidade de Custos).

Esta investigação estuda a informação divulgada no relato financeiro dos municípios Portugueses, com especial atenção para a utilidade desta para apoio às tomadas de decisão internas. Deste modo, contribui-se para o estudo da utilidade da informação financeira no contexto das decisões municipais que, no caso particular da investigação portuguesa, considerando o atual sistema contabilístico das entidades locais, é, até à data, inexistente.

A investigação desenvolvida enquadra-se teoricamente numa abordagem complementar entre o paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades e as teorias da contingência, institucional e da legitimidade. A consideração destas perspetivas em conjunto permitiu obter uma melhor compreensão acerca das mudanças ocorridas nos sistemas contabilísticos no que respeita ao aumento da utilidade da informação financeira fornecida.

Fundamentalmente, a revisão de literatura efetuada permitiu desenvolver um quadro teórico a partir do qual foram analisadas as principais reformas da Contabilidade Pública, identificados os principais utilizadores da informação financeira e suas necessidades, estudado o papel da informação financeira nas tomadas de decisão; caracterizado o sistema contabilístico existente

na Administração Local portuguesa e analisado o relacionamento entre o relato financeiro e as tomadas de decisão nos municípios Portugueses.

No desenvolvimento do estudo empírico, os dados foram recolhidos inicialmente através da aplicação de um inquérito por questionário a todos os municípios Portugueses e, posteriormente, através de um inquérito por entrevistas em cinco municípios. Os inquiridos seleccionados foram os decisores internos (políticos e técnicos) municipais responsáveis pela área financeira. Os resultados indicam que, tendo em conta as necessidades dos utilizadores (decisores) da informação produzida pelo sistema contabilístico autárquico vigente em Portugal, o atual modelo de relato financeiro municipal é considerado geralmente adequado para a disponibilização de informação útil para apoio às tomadas de decisão internas. Contudo, há uma tendência para os decisores técnicos atribuírem mais utilidade à informação disponibilizada nos documentos de prestação de contas (individuais e obrigatórios).

Além disso, verificou-se que à informação preparada de acordo com a base de acréscimo é atribuída utilidade elevada para a satisfação das necessidades dos decisores internos. Tal facto revela que os decisores internos demonstram já alguma preferência pela informação económico-financeira baseada no regime do acréscimo face à informação orçamental em base de caixa. Ainda assim, os decisores internos consideram que essa utilidade poderia ser aumentada caso viessem a ser incluídos no atual relato novos tipos de informação, como sejam informação consolidada e informação separada sobre ativos suscetíveis de gerar rendimentos futuros e ativos suscetíveis de gerar um potencial serviço público, ou superados certos desajustamentos existentes, nomeadamente a definição e designação uniforme de indicadores económico-financeiros.

Concluiu-se também que a utilidade/utilização da informação divulgada no relato financeiro municipal para as decisões é afetada por fatores externos e internos organizacionais aos municípios Portugueses, tais como a pressão de organizações profissionais, a pressão de um problema nacional e a falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística. Verificou-se também que, quanto maior a oportunidade na divulgação da informação financeira, maior será a sua utilidade para as tomadas de decisão internas. Do mesmo modo, o controlo interno assume um papel importante na preparação da informação financeira para as tomadas de decisão internas, verificando-se mesmo uma associação positiva entre este e a utilidade da informação financeira.

ABSTRACT

Governments around the world have experienced an increasing need for accountability towards legislative bodies and citizens at large. Consequently financial information gained an overriding role while determining the level of responsibility and transparency of public entities management. Additionally, recent developments worldwide in the Public Accounting Sector show an enhanced concern regarding the importance of financial information provided by public entities for the purposes of controlling, managing and decision-making.

Within this context, over the last years, there have been some significant changes in both the format and contents of budgetary and financial statements of Portuguese municipalities. Together with the reforms introduced in other countries, a new accounting system was implemented in the Portuguese Local Administration in 1999. Apart from reporting information on the budget accomplishment and legality (Budgetary Accounting), this system allows to make available information about the financial, patrimonial and economic condition of municipalities.

This research addresses the information disclosed by Portuguese municipalities in their financial reporting, with special attention is given to its usefulness for the purpose of internal decision-making. It is based on the analysis about the information needs and the financial reporting usefulness, namely to support local governments in the decision-making process. Accordingly, it contributes to the study of the financial information usefulness within the context of municipal decisions that, in the Portuguese case and considering the current local government accounting system, is so far non-existent.

The study is theoretically comprised within a complementary approach joining the paradigm of the information users and their needs and the theories of contingency, institutional and of legitimacy. Considering these perspectives all together allowed to get a better understanding of the changes in the accounting systems regarding increasing usefulness of the financial information provided.

Fundamentally, the literature review allowed to develop a theoretical framework that set the ground for the analysis of the main Public Sector reforms, and indentified the main users of financial information and their needs. This theoretical framework was used to study the role of financial information for decision-making and to characterise the Portuguese Local

Administration current accounting system, analyzing the relationship between financial reporting and decision-making in Portuguese municipalities.

While developing the empirical study, data were initially collected by applying a questionnaire to all Portuguese municipalities. In a second stage they were gathered from interviews in five municipalities. Both the respondents and the interviewees selected were municipal internal decision-makers (politicians and technicians) responsible for the financial area.

Findings show that, taking into account the users' (decision-makers) needs for information offered by the local governments accounting system in practice in Portugal, the current financial reporting model is generally considered adequate to make available financial information useful to support internal decision-making. However, there is a trend for technical decision-makers to consider the information disclosed in the financial statements (individual and compulsory) more useful.

Additionally, it was possible to verify that a higher usefulness is given to accrual-based information to satisfy internal decision-makers needs. This reveals internal decision-makers already show some preference for economic-financial accrual-based information compared to budgetary cash-based information. Nevertheless, internal decision-makers consider that usefulness could be improved if new types of information such as consolidated information and separate information between assets generating future economic income and assets generating public service potential would be included in the current financial reporting. Information usefulness could also be raised if certain existent mismatches would be overcome, namely the uniform definition and designation of economic-financial indicators to be included in the financial reporting.

One also concludes that the usefulness of information disclosed in the municipal financial reporting for decision-making in Portuguese municipalities is affected by external and organisational internal factors, such as pressure from professional organizations, pressure from a national problem and the lack of knowledge and adequate training on the accounting information system. Furthermore, the higher the opportunity of financial information disclosure, the greater its usefulness for internal decision-making. Likewise, internal control assumes an important role in preparing financial information for internal decision-making, even showing a positive association with the financial information usefulness.

RESUMEN

1. Contexto y relevancia del tema

La Administración Pública, y en consecuencia la Administración Local, han sido objeto de un conjunto de reformas en el ámbito de la *New Public Management* (NPM) que se han generalizado a los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). La adopción de las prácticas del sector empresarial en la Administración Pública, y por tanto en la Administración Local, supuso la aparición de un nuevo paradigma de la gestión pública. La responsabilidad de los dirigentes de las entidades públicas en la rendición de cuentas, limitándose a describir el destino de los fondos, ha dejado de ser la principal preocupación. Los dirigentes han pasado a ser, además, responsables de la eficacia y eficiencia de los recursos que han utilizado en su gestión.

Como consecuencia de las transformaciones experimentadas en la gestión pública, los sistemas contables de las entidades públicas no pueden cumplir las demandas que se les exigen en el nuevo contexto, circunstancia que provoca la identificación de nuevos objetivos que llevan de la mano cambios en sus marcos conceptual y metodológico (Broadbent, 1999; Lapsley, 1999; Brignall & Modell, 2000; Lapsley & Pong, 2000; Ter Bogt & Van Helden, 2000; Mir & Rahaman, 2007; Ter Bogt, 2008a; Hookana, 2008). Los nuevos sistemas contables comienzan a responder no sólo al cumplimiento de la legalidad y el control presupuestario, a través de información fundamentada en el criterio de caja (Contabilidad Presupuestaria), sino que pasan a proporcionar también información sobre la afectación y utilización eficiente de los recursos públicos, en base del devengo (Contabilidad Financiera y de Costes).

La necesidad de los gobiernos de mejorar el proceso de *accountability*, interna y externa, ante los órganos legislativos y los ciudadanos en general, en las democracias modernas de las economías de mercado (Olson *et al.*, 2001; Chan, 2003; Bovens, 2005; Lee, 2008; Hookana, 2008; Reginato, 2008), llevó a que los sistemas de información contable en el Sector Público empezasen a estar, entre otros aspectos, orientados a la divulgación de información útil y oportuna que permitiera a sus usuarios evaluar y tomar decisiones de forma más racional y lógica. Una implicación importante de las reformas introducidas fue dar mayor énfasis a la

gestión en lugar de la prestación de servicios (Pina *et al.*, 2009). Este cambio de énfasis trajo el concepto de *value for money*, que se apoya en técnicas de medición del desempeño, elaboración de presupuestos y cálculo de costes (Jackson & Lapsley, 2003).

Las reformas introducidas en la Contabilidad del Sector Público tienen como objetivos, por lo general, la transparencia y la mejora del relato financiero para la toma de decisiones de los decisores en general (Caperchione, 2006). Esta mejora es una condición necesaria para el fortalecimiento de la prestación de responsabilidades de las organizaciones del Sector Público, asumiendo, de este modo, la información financiera un papel fundamental en las decisiones tomadas por las organizaciones (Pettersen, 2001).

Las directrices emitidas internacionalmente por organizaciones profesionales (e.g., *Governmental Accounting Standards Board* – GASB y *International Public Sector Accounting Standards Board* – IPSASB) también han impulsado las reformas de la Contabilidad Pública, especialmente al promover la implementación de la contabilidad en base de devengo y la mejora del relato financiero de las entidades del Sector Público, con el fin de difundir información útil y oportuna para la toma de decisiones y control (Lapsley, 1999; Cohen, 2007; Lapsley *et al.*, 2009).

La contabilidad según el criterio de devengo cada vez se está aplicando más en todos los niveles de la Administración en la mayoría de los países de la OCDE, no sólo en los países que han sido líderes en las reformas del Sector Público (Christiaens & Rommel, 2008), sino también en aquéllos que recibieron la doctrina de la NPM con cierto recelo, como los países de Europa continental, donde predomina el estilo burocrático de la Administración Pública, cuya preocupación principal es el cumplimiento de la legalidad (Pina *et al.*, 2009).

Los países continentales europeos han introducido la contabilidad según el criterio de devengo en la Administración Local, para fines externos en la mayoría de los casos, a través de sistemas contables dobles (presupuestario y financiero-patrimonial), tratando de asemejar la contabilidad en base del devengo en el Sector Público al mantenido en el sector empresarial, en el que la divulgación de la información financiera es empleada por los usuarios externos (Pina *et al.*, 2009).

Sin embargo, la contabilidad en base de devengo también se ha introducido en el nivel local, en el presupuesto de las entidades públicas, pero sólo en algunos países como Reino Unido y

Suecia, enfatizando en la utilidad de la información en base económica o de devengo para fines internos (Pina *et al.*, 2009).

Los nuevos desarrollos de la gestión y la Contabilidad Pública también han influido en el sistema contable portugués, realidad que también ha incidido en la Administración Local. El proceso de reforma global del sistema contable público se inició, en Portugal, en la década de los noventa, mediante la Reforma de la Administración Financiera del Estado (RAFE). En el desarrollo de esta reforma, se aprobó el Plan Oficial de Contabilidad de los Gobiernos Locales – POCAL (Decreto-Ley nº 54-A/99, de 22 de Febrero), en 1999, que ha supuesto el punto de partida para proporcionar nuevas herramientas a la gestión municipal para apoyar el proceso de toma de decisiones. El proceso de toma de decisiones aparece definido en la literatura como “(...) conjunto no secuencial de fases y rutinas típicas que pueden explicar la mayor parte de las decisiones” tomadas en una organización (Camões, 1995). En este sentido, es frecuente considerar en el proceso de toma de decisiones varias etapas: identificación del problema, búsqueda de soluciones alternativas, evaluación de las alternativas y elección de una alternativa de solución (Camões, 1995). Buscando satisfacer las fases consideradas en la literatura para el proceso de toma de decisiones de los sistemas de información de la Contabilidad Pública, en adelante se tendrá en cuenta que el proceso de toma de decisiones respeta: la identificación del problema/situación, recopilación de la información financiera, análisis de la información financiera y adopción de la decisión.

La adopción del nuevo sistema de Contabilidad de los Gobiernos Locales ha alterado de manera significativa la forma y el contenido de los estados financieros y presupuestarios preparados y difundidos por los municipios portugueses. La información financiera, además de asumir un papel relevante en la prestación de responsabilidades, comenzó también a asumir un papel clave en el apoyo a la toma de decisiones y el control internos. La introducción del régimen de devengo en complemento al régimen de caja, la integración de los tres subsistemas contables (Contabilidad Presupuestaria, Financiera y de Costes) y las modificaciones observadas en el relato de la información financiera, son algunos de los principales cambios acaecidos en el sistema contable de los Gobiernos Locales en Portugal desde finales de los años noventa.

De la revisión de la literatura internacional, se ha constatado que existen numerosas investigaciones que estudian con fines diversos la información financiera (e.g., los factores determinantes y la armonización de las prácticas contables a nivel europeo, internacional o

ambas). Hay también algunas contribuciones sobre la implementación de las reformas de la Contabilidad en el Sector Público, en particular de la influencia del contexto organizacional en la elección de las prácticas contables (e.g., Scapens, 1994; Olson *et al.*, 1998; Panozzo, 2000; Ter Bogt & Van Helden, 2000; Caccia & Steccolini, 2006; Ter Bogt, 2008a). Sin embargo, con respecto al estudio del uso y de la utilidad de la información financiera producida y difundida por las entidades públicas, el número de trabajos existentes es mucho más reducido (Hay & Antonio, 1990; Daniels & Daniels, 1991; Collins *et al.*, 1991; Brusca, 1997; Tayib *et al.*, 1999; López & Caba, 2004). En concreto, la literatura centrada en la utilidad de la información financiera para la gestión, en especial para la toma de decisiones y el control, es muy escasa (Mack, 2004; Yamamoto, 2008; Windels & Christiaens, 2008; Grossi & Reichard, 2009; Cohen, 2009; Kober *et al.*, 2010; Andriani *et al.*, 2010).

En general, la mayoría de estos investigadores se han ocupado de estudiar la utilidad del relato financiero para apoyar la toma de decisiones, objetivos y necesidades de la información de las entidades del Sector Público, incluidas las entidades locales, en el contexto de países como Australia (Mack, 2004), Estados Unidos (Daniels & Daniels, 1991), Reino Unido (Collins *et al.*, 1991), y España (Hay y Antonio, 1990; Brusca, 1997), aunque también hay experiencias aisladas en otros países como Japón (Yamamoto, 2008), Bélgica (Windels & Christiaens, 2008), Grecia (Cohen *et al.*, 2007; Cohen, 2007, 2009), Italia (Steccolini, 2004; Grossi & Reichard, 2009), Alemania (Grossi & Reichard, 2009) y Malasia (Tayib *et al.*, 1999).

La adopción de la contabilidad según el devengo en el Sector Público también ha sido estudiada por algunos autores, entre ellos Montesinos *et al.* (1995), Guthrie (1998), Brorström (1998), Monsen & Näsä (1998, 1999, 2000), Christiaens (1999), Anthony (2000), Newberry (2002), Blöndal (2003), Hodges & Mellet (2003), Carlin & Guthrie (2003), Steccolini (2004), Wynne (2008), Christiaens & Rommel (2008), Pina *et al.* (2009), Lapsley *et al.* (2009); Kober *et al.* (2010) y Hyndman & Connolly (2011), existiendo argumentos a favor y en contra.

Además, varios autores han estudiado cómo la información financiera y las prácticas contables son percibidas por sus usuarios. Algunos de estos estudios se centran en los usuarios externos, como los ciudadanos (e.g., Brusca & Montesinos, 2006b) y las instituciones financieras (e.g., López & Caba, 2004), señalando que los primeros parecen evidenciar un aumento del interés por la información elaborada en la base de devengo, y que

los últimos parecen preferir la información presupuestaria preparada en la base de caja en detrimento de la información elaborada según criterios de devengo.

Después de casi tres décadas de reformas de la NPM, donde el modelo de gestión pública ha sido fuertemente criticado, se verifica que la nueva información financiera, preparada de acuerdo con el actual sistema contable de las organizaciones públicas, parece no satisfacer aún plenamente las necesidades de sus usuarios (Hay & Antonio, 1990; Daniels & Daniels, 1991; Brusca, 1997; Mack, 2004; Mack & Ryan, 2006, 2007). Algunos autores estudian las necesidades de información presentada en el relato financiero de las entidades públicas, de los usuarios externos e internos (Robbins, 1984; Jones *et al.*, 1985; Hay & Antonio, 1990; Daniels & Daniels, 1991; Collins *et al.*, 1991; Crain & Bean, 1998; Priest *et al.*, 1999; Mack & Ryan, 2006). Los resultados de estos estudios permiten a los autores concluir que, en general, los usuarios tienen más necesidades de información presupuestaria que de información elaborada según el criterio de devengo.

Sin embargo, Kober *et al.* (2010) en un estudio aplicado a los departamentos gubernamentales australianos, donde se desea conocer la percepción de los usuarios y preparadores sobre la utilidad de la información financiera basada en el régimen de devengo y de caja para la toma de decisiones, han obtenido resultados contrarios a los arrojados en estudios previos. Los usuarios encuestados eran: (1) usuarios internos (directores o subdirectores de departamento), (2) usuarios externos (funcionarios gubernamentales responsables de la preparación del relato financiero y la elaboración del presupuesto en el Ministerio de Hacienda y del Tesoro, así como miembros del Comité de las Cuentas públicas), y (3) responsables de la preparación del relato financiero. En general, los resultados muestran que la información preparada en la base del devengo se considera más útil que la información producida según la base de caja, lo que permite llegar a la conclusión de que la aceptación de la información preparada sobre la base del devengo parece haber ido aumentando con el tiempo. De manera similar, Andriani *et al.* (2010), confirman los resultados obtenidos por Kober *et al.* (2010) para el mismo tipo de decisiones, pero en el contexto de las decisiones internas y sólo para los gestores públicos de los departamentos gubernamentales australianos.

Entre los estudios centrados en los usuarios internos, algunos no hacen distinción entre políticos y gestores, en algunos casos estudian sólo una de estas categorías de usuarios, y tienden a centrarse en la información financiera *versus* la no financiera. Por ejemplo, Lee (2008) llegó a la conclusión de que los gestores públicos consideran la información sobre el

desempeño importante, pero no tienen en cuenta las opiniones de los políticos u otros tipos de información. También, Olson & Shalin-Andersson (1998), Guthrie *et al.* (1999) y Ezzamel *et al.* (2007), evidencian el reducido grado de comprensión y uso del relato financiero por la mayoría de los políticos. Al mismo tiempo, Ter Bogt (2004) sostiene que los políticos apenas aprecian y utilizan las medidas de desempeño y tienden a confiar en la comunicación informal.

Sólo un número limitado de estudios considera específicamente las perspectivas de los políticos o hace comparaciones con los gestores. Por ejemplo, Brusca (1997), en un estudio sobre los municipios españoles trató de determinar la utilidad de los estados financieros (de carácter presupuestario y económico-financiero) para los usuarios internos y externos, verificando que los políticos se encontraban entre los usuarios que atribuían menos importancia al relato financiero, al no tener suficiente formación y, por contra, los gestores eran los que le atribuían mayor importancia. Además, la autora constató que el relato financiero de los municipios españoles evidenciaba utilidad para los directores financieros, órganos municipales, Tribunal de Cuentas y los acreedores, pero que la información divulgada no era utilizada al máximo. A su vez, Paulsson (2006), analiza la introducción de la contabilidad según el criterio del devengo en la Administración Central sueca y comprueba que la información preparada en la base de la contabilidad de devengo es más utilizada por los gestores que por los políticos.

Desde una perspectiva complementaria, varios estudios demuestran que la divulgación de la información financiera no garantiza de ningún modo que sea ésta la que realmente se utilice para la toma de decisiones de los usuarios (Lee, 2008; Taylor, 2009; Grossi & Reichard, 2009). También, existe evidencia empírica de que el uso efectivo y eficaz de la información financiera en el proceso de toma de decisiones depende de numerosos factores organizativos y de procedimiento (Mack & Ryan, 2006; Cohen *et al.*, 2007; Askim, 2008; Paulsson, 2006; Yamamoto 2008; Cohen, 2009). Ejemplos de estos factores son la falta de recursos humanos con experiencia para implementar la contabilidad basada en el principio del devengo, la falta de conocimiento y formación adecuada sobre el nuevo sistema de información contable, la resistencia al cambio, la falta de coordinación del sistema de contabilidad con los objetivos y la misión de la organización (Brusca, 1997; Pallot, 1997; Guthrie, 1998; Stanton & Stanton, 1998; Newberry, 2002; Carlin & Guthrie, 2003; Hodges & Mellett, 2003; Cohen *et al.*, 2007; Grossi & Reichard, 2009; Cohen, 2009). Además, otros estudios también se refieren a las

presiones legales e institucionales, en el ámbito de la teoría institucional, como factores determinantes para el uso y la utilidad de los estados financieros y presupuestarios (Askim, 2008; Grossi & Reichard, 2009).

En el ámbito portugués hasta el momento y según nuestros conocimientos, sólo hay dos estudios publicados sobre la utilidad interna de la información financiera de las entidades del Sector Público – Barbosa (2006) y Carvalho *et al.* (2008); el primero de ellos se refiere al sector de la salud, al ser un estudio desarrollado para un Centro Hospitalario, y el segundo a la Administración Local portuguesa. Carvalho *et al.* (2008) analizan la utilidad de la información financiera presentada en la rendición de cuentas de los municipios Portugueses. En concreto, estudiaron la utilidad de la información para decidir la aprobación de las cuentas. Los autores concluyeron que ambos órganos, ejecutivo y deliberativo, discuten los mismos tipos de información: información presupuestaria en base de caja, pero es el órgano ejecutivo el que asigna mayor importancia a los diferentes tipos de información de carácter económico y financiero, es decir, según la base del devengo. Los autores también verificaron que ambos órganos daban prioridad a la información presupuestaria. Hay que decir que ninguno de estos trabajos profundiza sobre las necesidades de información financiera para la toma de diversas decisiones de los políticos y los gestores; tampoco analizan los posibles factores que afectan a tal utilidad.

En consecuencia, la literatura sobre el tema muestra que el número de autores que comparan las preferencias de los políticos y gestores sobre el relato financiero elaborado y divulgado en el Sector Público es aún limitada, y que las investigaciones tienden, en la mayoría de los casos, a ser de carácter cuantitativo. A la luz de estas deficiencias, resulta importante ampliar y profundizar el estudio de la utilidad del relato financiero para la toma de decisiones y el control internos, y concretamente en el caso de la Administración Local portuguesa, donde aún no hay trabajos en esta área. El uso de enfoques cualitativos, como complemento al enfoque cuantitativo también puede constituir una contribución relevante.

2. Descripción del problema, objetivos y enfoque

Como se ha mencionado, la adopción de nuevas prácticas contables por gran parte de los países industrializados en las últimas décadas del siglo XX como consecuencia de los principios de la NPM, llevó a cambios profundos en los sistemas contables de la Administración Pública. Además de la adopción del criterio de devengo, otra innovación importante fue la adopción del modelo de relato financiero basado en el modelo del relato financiero del sector empresarial, con el objetivo de difundir información útil para la toma de decisiones y control.

En este sentido, la adopción del modelo de relato financiero para el Sector Público basado en el modelo de relato financiero del sector empresarial, con el fin de proporcionar información útil para la toma de decisiones, ha sido objeto de varias críticas (McGregor, 1999; Barton, 2002, 2004, Carnegie & West, 2005); circunscribiéndonos al contexto portugués, estas críticas constituyeron el primer estímulo para la realización de esta investigación empírica. Al tratar de adecuar el modelo empresarial a la realidad de estas entidades públicas, constituyeron aspectos problemáticos: la complejidad de la Administración Pública, en concreto de los Gobiernos Locales, tanto en términos operacionales como con respecto a sus fuentes de financiación, el tipo de servicios prestados y la obligación de rendir cuentas del empleo de los recursos públicos (Stewart & Walsh, 1994; McGregor, 1999; Hepworth, 2003; Mack, 2004).

Por otro lado, la introducción del régimen de devengo en varios países es una realidad constatada por varios autores en diferentes estudios empíricos (Olson *et al.*, 1998, 2001; Brusca & Benito, 2002; Pina & Torres, 2003; Montesinos & Brusca, 2007; Lüder & Jones, 2003; Pina *et al.*, 2009). Barton (2002, 2004) criticó la adopción de los conceptos de la contabilidad empresarial en la preparación de los estados financieros del Sector Público, puesto que aquélla divulga información engañosa para la evaluación del desempeño de las entidades públicas. El mismo autor considera que, pese a que la adopción del criterio de devengo favorece una buena gestión de los recursos, la divulgación de los resultados desde diferentes perspectivas, proporcionados por la Contabilidad Presupuestaria (en base de caja) y Financiera, puede inducir a generar confusión e incomprensión por parte de los usuarios (Barton, 2002, 2005).

A partir de la revisión de la literatura, se constató que la utilidad/uso de la información financiera para la toma de decisiones depende de varios factores internos (e.g., resistencia al cambio, sobrecarga de trabajo, la complejidad de la información financiera elaborada según el criterio de devengo o la especialización de ejercicios) y externos (e.g., presión política, local o central, presión de las entidades de control, presión de un problema nacional) a la organización (Brusca, 1997; Pallot, 1997; Guthrie, 1998; Stanton & Stanton, 1998; Newberry, 2002; Carlin & Guthrie, 2003; Hodges & Mellett, 2003; *Cohen et al.*, 2007; Grossi & Reichard, 2009; Askim, 2008). Además, el grado de utilización de la información para la toma de decisiones varía en función de su utilidad (Mack, 2004; Mack & Ryan, 2006; Yamamoto, 2008).

En este contexto, una preocupación fundamental es saber si el modelo de relato financiero obligatorio para las entidades gubernamentales, en particular para los municipios, fundamentado en el que difunden las empresas, es capaz de reflejar de manera adecuada y apropiada el desempeño de las entidades locales, cuyo objetivo no es el lucro sino proporcionar un conjunto de servicios a los ciudadanos. En otras palabras, ¿el modelo de relato financiero obligatorio para los municipios, adaptado del existente en el sector empresarial, es adecuado para suministrar información financiera que apoye la toma de decisiones de los usuarios internos y, así, satisfacer de manera oportuna sus necesidades de información financiera? ¿El modelo de relato financiero es capaz de dar respuesta a las actuales necesidades de información para la adopción de decisiones, entendidas las necesidades actuales desde la óptica de la NPM?

En este trabajo, se **pretende dar respuesta** a estos interrogantes, centrándonos en el caso portugués; es decir, se quiere analizar la eventual inadecuación/adecuación (mayor o menor adecuación) del modelo de relato financiero obligatorio, previsto en el POCAL y adaptado del existente en sector empresarial, para la toma de decisiones de los usuarios internos de los municipios portugueses.

Este trabajo, sobre todo el estudio empírico, pretende contribuir a la resolución de este problema, analizando el grado de adecuación del modelo de relato financiero obligatorio a las necesidades de información de los usuarios internos, identificando sus deficiencias y sugiriendo mejoras en el actual modelo de rendición de cuentas de los municipios portugueses, de manera que el modelo de relato financiero resulte más útil para la adopción de decisiones de sus usuarios más relevantes.

A partir de la revisión de la literatura, en el ámbito de la información financiera preparada por las entidades públicas, se constató que la temática más discutida se centra en la identificación de los usuarios y en la definición de los objetivos de la información financiera. Así, hay estudios que analizan la utilidad de la información financiera con el fin de determinar los propósitos de su uso, y otros, en número muy reducido, que estudian la utilidad de la información financiera en el contexto de la toma de decisiones (Robbins, 1984; Jones *et al.*, 1985; Hay & Antonio, 1990; Daniels & Daniels, 1991; Collins *et al.*, 1991; Brusca, 1997; Crain & Bean, 1998; Olson & Shalin-Andersson, 1998; Priest *et al.*, 1999; Tayib *et al.*, 1999; López & Caba, 2004; Mack, 2004; Ter Bogt, 2004; Mack & Ryan, 2006, 2007; Kober *et al.*, 2007, 2010; Yamamoto, 2008; Nasi & Steccolini, 2008; Anessi-Pessini, 2009; Andriani *et al.*, 2010). La temática de esta investigación es análoga a la tratada en ciertos estudios, en concreto los de Brusca (1997), Mack (2004), Mack & Ryan (2006), Yamamoto (2008), Grossi & Reichard (2009), Kober *et al.* (2010) y Andriani *et al.* (2010), pero en nuestro caso el estudio se centra en el contexto de los municipios portugueses y hace referencia a la toma de decisiones de los usuarios internos (decisores técnicos y políticos).

En Portugal, la adopción del sistema contable municipal preconizado por el POCAL desde 1999, tiene como objetivo principal apoyar la gestión, pero todavía no se ha estudiado y corroborado empíricamente tal aseveración, especialmente en lo que respecta a la utilidad de la información financiera elaborada para la toma de decisiones. Hay que tener en cuenta que el estudio de Carvalho *et al.* (2008) se centró en las actas de las sesiones para aprobar las cuentas de los Gobiernos Locales y Asambleas de municipios Portugueses, no realizándose un estudio general de la utilidad de la información financiera municipal para los restantes usuarios internos, que podrán tomar decisiones de diversa índole.

Así, con esta investigación teórica-empírica, se pretende, en una primera fase, evaluar la utilidad que el contenido del relato financiero preparado y divulgado en el ámbito del POCAL tiene para los usuarios internos (decisores técnicos y políticos) de los municipios Portugueses para apoyar su toma de decisiones, así como determinar el grado de adecuación del actual modelo de relato para la divulgación de información financiera útil para apoyar la toma de decisiones internas. Asimismo, se pretende identificar información voluntaria útil a tal efecto y que se revele necesario incluirla en el relato como obligatoria. Este estudio, descriptivo y exploratorio, se complementa con una segunda fase más interpretativa y explicativa, en la que se trata de comprender el porqué de la mayor o menor adecuación del modelo obligatorio de

relato de la información financiera para la toma de decisiones internas, así como comprender las percepciones de los usuarios municipales en relación con la necesidad de nueva información (o modificaciones en los documentos y en sus contenidos) más adecuada para apoyar la toma de decisiones internas. De este modo, será posible identificar las probables deficiencias de la información y sugerir mejoras del relato financiero municipal portugués, con el fin de hacerlo más útil para la adopción de decisiones internas. Para la propuesta de mejoras se han considerado los criterios imperantes a nivel de armonización internacional, incluyendo la adaptación del modelo de información financiera a las *International Public Sector Accounting Standards* – IPSASs.

La consecución del objetivo principal de esta tesis exige alcanzar los **objetivos específicos** siguientes, que en todo caso hacen referencia al ámbito de la toma de decisiones internas en los municipios portugueses:

1. Identificar las necesidades de información de los usuarios internos municipales (decisores políticos y técnicos) para apoyar sus decisiones internas.
2. Conocer el grado de utilidad de los documentos de rendición de cuentas (individuales y obligatorios) para apoyar la toma de decisiones de los usuarios internos municipales (decisores políticos y técnicos).
3. Averiguar si la introducción del régimen de devengo, en el sistema contable del Gobierno Local, ha permitido mejorar la utilidad del relato financiero para la toma de decisiones internas.
4. Identificar otro tipo de información, sobre todo no obligatoria (voluntaria), que los usuarios municipales (decisores políticos y técnicos) consideran útil para su toma de decisiones internas.
5. Identificar/explorar los principales factores externos e internos que posiblemente influyen en la utilidad de la información para la toma de decisiones internas.
6. Averiguar si, en general, el actual modelo de relato financiero municipal se considera adecuado para apoyar la toma de decisiones internas, identificando las causas que hacen que su adecuación sea mayor o menor.
7. Evaluar en qué medida la difusión de la información financiera es oportuna para la toma de decisiones internas.

8. Averiguar la importancia del control al que está sujeta la información financiera municipal para los usuarios internos (decisiones políticos y técnicos) y conocer en qué medida ese control afecta a la utilidad de la información para la toma de decisiones internas.
9. Identificar aspectos a modificar en el relato financiero con el fin de hacerlo más adecuado a la toma de decisiones internas.
10. Comprender cómo las IPSASs pueden mejorar la utilidad del relato financiero de las entidades locales en Portugal, con vistas a la toma de decisiones internas.

Asociadas a estos objetivos, surgen las siguientes **preguntas de investigación** en el contexto de los municipios portugueses, a las cuales mediante esta investigación se pretende dar respuesta:

1. ¿Cuáles son las necesidades de información de los usuarios internos municipales (decisiones políticos y técnicos) para apoyar sus tomas de decisiones?
2. ¿Cuáles son los documentos de rendición de cuentas (obligatorios) de mayor utilidad para la toma de decisiones de los usuarios internos municipales?
3. ¿Cuál es la utilidad de la información preparada conforme al principio de devengo para la toma de decisiones de los usuarios internos municipales?
4. Qué tipo de información, de preparación no obligatoria, parece ser de utilidad para la toma de decisiones de los usuarios internos municipales?
5. ¿Cuáles son los factores externos e internos que influyen en la utilidad de los estados financieros y presupuestarios para la toma de decisiones de los usuarios internos municipales?
6. ¿Cuál es el grado de adecuación que el actual modelo de relato financiero municipal presenta para proporcionar información útil de apoyo a la toma de decisiones de los usuarios internos municipales y cuáles son las razones de una adecuación más reducida/elevada?
7. ¿Cuál es el grado de oportunidad de la información financiera difundida para los usuarios internos municipales?
8. ¿Cuáles son los tipos de control interno relevantes para asegurar la fiabilidad de la información financiera para los usuarios internos municipales?

9. ¿Cuál es la influencia del control interno en la utilidad de la información financiera para la toma de decisiones de los usuarios internos (decisores políticos y técnicos) municipales?
10. ¿Cuáles son las posibilidades de mejora en el relato financiero municipal y en qué aspectos habría que mejorar para aumentar la utilidad en la toma de decisiones internas?

Según nuestros conocimientos, se cree que esta tesis va a tener una contribución importante, puesto que en ella por primera vez se va a evaluar la utilidad del relato financiero de los Gobiernos Locales portugueses en la toma de decisiones de los usuarios internos. Asimismo, se cree que los enfoques complementarios descriptivos e interpretativos, utilizando fuentes primarias de información, permitirán profundizar en el análisis y sugerir mejoras a la situación actual a partir de las percepciones de los usuarios más directos.

La base teórica para la consecución de los objetivos propuestos y la respuesta a las cuestiones propuestas se asienta en las teorías explicativas de las reformas en Contabilidad Pública, combinando en particular el paradigma de los usuarios de la información y sus necesidades y las teorías de la contingencia, institucional y de la legitimidad. Además, la investigación realizada en esta tesis se clasifica como positiva con un enfoque cuantitativo e interpretativo con enfoque cualitativo, para la concreción de los objetivos definidos para la primera y segunda fases de la investigación, respectivamente.

Al pretender evaluar la utilidad de la información contenida en el relato de información financiera preparado y difundido por los municipios portugueses para los usuarios internos en el momento de la adopción de decisiones, así como comprender y estudiar el porqué del *gap* entre el modelo actual de relato financiero municipal y el pretendido, clasificamos la investigación realizada como **positivista**, utilizando inicialmente la metodología **cuantitativa** (es la tesis principal de esta investigación), e **interpretativa**, empleando la metodología cualitativa en una segunda fase. Investigación **positivista con un enfoque cuantitativo**, en la medida en que se pretenden describir las percepciones de una muestra de usuarios internos de los municipios portugueses, en relación con: la utilidad del relato de información financiera para la toma de decisiones, con los posibles factores que influyen en la utilidad/uso de la información financiera, el control interno al que la información financiera está sujeta y la oportunidad de divulgación de tal información, así como efectuar generalizaciones de los

resultados para todo el universo. El estudio por cuestionario (cuantitativo) se fundamenta en un análisis transversal (*cross-section*) mediante la aplicación de un cuestionario a todos los municipios existentes en Portugal en 2011. La investigación **interpretativa con enfoque cualitativo**, una vez que se pretende comprender y explicar el porqué de la brecha entre el modelo de relato financiero municipal existente y el pretendido (en el que se han incorporado sugerencias, aspectos de mejora) para apoyar el proceso de toma de decisiones de los usuarios internos de los municipios portugueses. La investigación con enfoque cualitativo se fundamenta en una muestra de estudios de caso múltiples contrastantes (en un total de cinco municipios). Los estudios de caso desarrollados en esta tesis se tipifican fundamentalmente como **explicativos y exploratorios. Estudios de caso explicativos y exploratorios**, ya que se trata de estudiar/explicar el porqué de una mayor/menor utilidad (es decir, a través de factores organizacionales internos) para las tomas de decisión internas, del actual modelo de relato financiero municipal, así como la identificación de elementos que lo harían más útil para las decisiones internas de una determinada muestra de municipios.

La elección de realizar la investigación interpretativa con enfoque cualitativo, para complementar la investigación positivista con enfoque cuantitativo, a partir de la realización de un estudio exploratorio aplicado a un municipio portugués (Nogueira, 2010), se justifica por el hecho de que el enfoque cualitativo contribuye a una mejor comprensión del contexto social en el que aparece el fenómeno objeto de estudio, además de completar aspectos que no resulta posible obtener a través del cuestionario. En efecto, la investigación interpretativa con enfoque cualitativo contribuye a una mejor comprensión de las diferencias existentes entre el modelo de relato financiero adoptado y el deseable por los usuarios de una muestra de municipios portugueses, en el contexto de la toma de decisiones internas, identificando, por tanto, puntos negativos y propuestas de mejora para una mejor adecuación a las necesidades de información de los usuarios. Además, permite identificar otros factores organizacionales internos de los municipios que posiblemente influyan en la utilidad/uso de la información financiera municipal para la toma de decisiones por parte de los usuarios municipales. En síntesis, la elección de una investigación interpretativa con enfoque cualitativo se debe, por un lado, al hecho de que este tema ha sido poco explorado, incluso a nivel internacional, como se verifica con el estado del arte y, por otro, porque este tipo de enfoque permite obtener una visión más profunda del porqué del *gap* entre el actual modelo de relato financiero municipal y el pretendido para apoyar el proceso de toma de decisiones.

La elección de los usuarios internos como un grupo a investigar empíricamente se debe al hecho de que este grupo ha asumido un importante papel en el uso de información financiera producida por el sistema de Contabilidad Municipal para la gestión interna, con la introducción de los principios de la NPM. El énfasis atribuido por esta corriente a la toma de decisiones y a la responsabilización de los dirigentes, llevó a que se considerasen los usuarios internos como los principales usuarios del relato financiero, de forma paralela a los usuarios externos, que lo utilizan principalmente para el control de responsabilidades. Esta realidad también se verifica en el contexto del POCAL, en la exposición de motivos del decreto que lo aprueba se afirma que su principal objetivo es *“la creación de condiciones para... que constituya un instrumento fundamental para apoyar la gestión de los municipios locales y permita: a) el control financiero y el suministro de información a los órganos de gobierno municipales”*. De lo anterior se deduce la existencia de dos tipos de usuarios internos, los gestores y los órganos municipales. Además, la sección 2.4 del POCAL establece que *“Los anexos a los estados financieros tienen por objeto proporcionar a los órganos locales la información necesaria para el ejercicio de sus competencias, permitiendo una adecuada comprensión de las situaciones expresadas en los estados financieros o de otras situaciones que, al no tener reflejo en los estados financieros, son útiles para una mejor evaluación de su contenido...”*.

Teniendo en cuenta los objetivos perseguidos y que el análisis recae sobre la Administración Local portuguesa, se define como población objeto del estudio empírico a todos los decisores políticos y técnicos, principales responsables del área financiera de la totalidad de los municipios portugueses (308). Los encuestados fueron seleccionados teniendo en cuenta su papel preponderante como decisores internos municipales y, en consecuencia, usuarios principales de la información financiera local. Así, se consideran dos grupos como unidad de análisis por municipio:

- (1) Grupo de decisores políticos: miembro del órgano ejecutivo responsable del área financiera.
- (2) Grupo de decisores técnicos:- máximo responsable técnico del área financiera del municipio (Departamento Financiero o División Financiera o Sección de Contabilidad, según el modelo de estructura orgánica del municipio).

La elaboración del cuestionario de esta investigación tuvo como punto de partida la revisión bibliográfica de los estudios empíricos relativos a la sistematización de la información mediante la elevación de cuestiones ya desarrolladas y utilizadas en otros estudios, incluidas las cuestiones relacionadas con factores endógenos y exógenos a los municipios que influyen en la utilidad de la información financiera para la toma de decisiones internas de los usuarios municipales. No obstante, se añadieron e incluyeron en los cuestionarios ítems exclusivamente referidos a la realidad portuguesa, como por ejemplo el caso de los documentos de rendición de cuentas obligatorios en el ámbito del POCAL y los tipos particulares de control interno a los que los municipios lusos están sujetos.

El cuestionario se dividió en seis partes distintas, de acuerdo con las perspectivas de aproximación al objetivo general del estudio, al que se hizo referencia al comienzo de esta sección:

- I. Necesidades de información financiera y de gestión.
- II. Utilidad de los estados financieros del POCAL y de otra información financiera.
- III. Factores potencialmente influyentes en la utilidad de la información financiera.
- IV. Modelo de relato financiero de la Administración Local.
- V. Control interno y oportunidad en la difusión de la información financiera.
- VI. Perfil del encuestado.

Teniendo presente el objetivo de este estudio, en la primera parte del cuestionario se pretende obtener una visión general de las necesidades de información financiera y de gestión de los encuestados, de forma tal que posteriormente se relacionen con la utilidad de los estados financieros obligatorios en el ámbito del POCAL y de otra información de carácter económico-financiero.

La Parte II se habilitó para evaluar la utilidad de los estados financieros obligatorios en el ámbito del POCAL y de otra información de carácter económico y financiero. Específicamente, se preguntará a los encuestados sobre el grado de utilidad para la toma de decisiones internas de los documentos de rendición de cuentas (individuales y obligatorias), de la información patrimonial y financiera difundida en el Balance y de la información económica divulgada en la cuenta de resultados por naturaleza. También se trata de determinar la utilidad de la información obtenida a partir de otros documentos contables u

otros tipos de información, distintos a los difundidos obligatoriamente, para apoyar la adopción de decisiones internas.

La Parte III, relativa a los factores que pueden influir en la utilidad de la información financiera, fue desarrollada para conocer cuál es grado de influencia de los factores externos e internos a los municipios en la utilidad asignada a los estados financieros y presupuestarios para la toma de decisiones internas de los usuarios municipales.

En la Parte IV se pretende evaluar de manera general el modelo de relato financiero obligatorio de la Administración Local portuguesa.

La Parte V se desarrolla con el propósito de analizar la influencia del control interno en la utilidad de la información financiera, así como evaluar la oportunidad en la divulgación de la información financiera. También se incluye una cuestión con el objeto de recoger información sobre las razones por las que los encuestados consideran importante el control interno de la información financiera para su toma de decisiones.

Finalmente, la Parte VI se ocupa de la caracterización del perfil del encuestado, mediante la identificación del cargo que ocupa en el municipio. También se solicitó a los encuestados que indicasen su antigüedad en el desempeño del correspondiente cargo (número de años), su titulación académica, área de formación y edad.

El cuestionario se envió por correo electrónico entre abril y julio de 2011. El total de la población considerada en la investigación cuantitativa ascendió a 616 decisores (un técnico y un político) de los 308 municipios portugueses.

Concluido el proceso de envío del cuestionario, a finales de julio de 2011 se recibieron 302 cuestionarios completamente cumplimentados y rellenos, lo que supone una tasa de respuesta global del 49,03%.

El análisis cuantitativo transversal de los datos (*cross-section*) de las encuestas consistió en un análisis descriptivo y multivariante, que incluye el análisis factorial y la prueba (test) de hipótesis.

En la investigación cualitativa realizada se efectuó un enfoque empírico-analítico, manejando entrevistas semi-estructuradas, basadas en un conjunto de preguntas abiertas.

Las entrevistas se apoyaron en un guión dividido en cuatro partes distintas. Las preguntas de las entrevistas se desarrollaron fundamentándose en los resultados obtenidos en la encuesta (por ejemplo, se formularon nuevas preguntas para aclarar y explicar las respuestas dadas a algunas preguntas de la encuesta), así como en la información obtenida del estudio de la literatura teórica, especialmente en las IPSAS. Las preguntas abarcaron diversos aspectos en el contexto de la toma de decisiones internas, incluyendo:

1. Por qué el modelo de relato de información financiera municipal es más o menos adecuado para proporcionar información útil para la toma de decisiones internas.
2. La extensión (tipo/cantidad) de información proporcionada en el relato financiero municipal realmente útil para apoyar el proceso de toma de decisiones y, en concreto, para qué tipo de decisiones; investigar en qué medida el decisor utiliza esta información para legitimar la decisión tomada y evaluar la necesidad de uso de otros tipos de información.
3. Los factores organizacionales internos que pueden influir en una mayor o menor utilidad/uso de la información proporcionada por el relato financiero municipal para la toma de decisiones internas.
4. El grado de conocimiento de las IPSASs del entrevistado y la influencia de tales normas (modelos de estados financieros, criterios de valoración, etc.) en la preparación y presentación del relato financiero municipal y en lo referente a la difusión de información útil para la toma de decisiones.

El proceso de selección de la muestra para la realización de las entrevistas que fue aplicado en los estudios de caso se conoce como muestreo teórico o intencional (Strauss & Corbin, 1990). A tal efecto, se seleccionaron cinco municipios.

Como la investigación cualitativa efectuada pretendía complementar la investigación de carácter cuantitativo, lo razonable era que los entrevistados fueran aquéllos que previamente habían respondido a la encuesta realizada (decisiones políticos, responsable del órgano ejecutivo del área financiera, y decisores técnicos, responsable técnico máximo del área financiera).

Por lo tanto, en este caso, se realizaron un total de diez entrevistas, dos por cada municipio, tanto al correspondiente responsable político como al responsable técnico del área financiera.

Las entrevistas fueron presenciales e individuales y se hicieron en los locales de los correspondientes municipios, teniendo una duración media de una hora para cada entrevistado, aunque a veces este tiempo se prolongó. Se realizaron durante el mes de febrero de 2012.

En cuanto a la técnica de análisis de los datos de las entrevistas realizadas en los estudios de caso, se optó por el análisis de contenido.

3. Contribuciones/aportaciones

La investigación desarrollada en esta tesis aporta contribuciones en diferentes ámbitos.

Genéricamente se puede decir que este estudio pretende contribuir en la literatura científica que versa sobre la reforma de los sistemas contables y el relato financiero de la Administración Local en general y, en particular, de la Administración Local portuguesa. Según nuestro conocimiento, aporta la primera evaluación *cross-section* realizada en Portugal en todos los niveles del Gobierno, sobre la utilidad del relato financiero para la toma de decisiones de los usuarios internos. Es, por tanto, un estudio inédito en Portugal que incide en todos los niveles del Gobierno, y particularmente relevante dado que la obtención de más y mejor información para la toma de decisiones fueron aspectos impulsores de la reforma de la Contabilidad Pública y de los Gobiernos Locales en Portugal.

La realización del análisis cualitativo (a través de entrevistas), complementando el análisis cuantitativo (mediante cuestionarios), constituye también una contribución importante. Especialmente trata de identificar y comprender las lagunas existentes entre el actual modelo de relato financiero municipal y el modelo que sería deseable para el apoyo de la toma de decisiones internas. Este análisis ha permitido la identificación de posibles mejoras en el actual modelo de relato financiero municipal para conseguir una mejor adecuación de éste a las necesidades de información para la toma de decisiones de los decisores internos.

Por otra parte, esta demanda de una mejor adecuación del actual modelo de relato de información financiera municipal, pretende atender los requerimientos incluidos en las IPSASs, puesto que estas norman se vislumbran como una realidad a corto plazo en el marco normativo contable público portugués.

Desde una perspectiva más práctica, la evaluación de la utilidad del relato de la información financiera municipal puede ayudar a los órganos reguladores a mejorar (adecuar) el actual modelo de relato en futuras reformas de la Contabilidad de los Gobiernos Locales, si contemplan la experiencia y las necesidades de los decisores internos de los municipios portugueses y, en consecuencia, podrán crear un instrumento que de gran utilidad en la gestión de estos entes.

En general, se espera que los resultados del estudio puedan ser útiles para los decisores políticos y técnicos, profesionales en general, y otras personas interesadas en los temas de gestión de las entidades del Gobierno Local, a nivel nacional e internacional.

4. Conclusiones generales e implicaciones

Esta tesis investiga la utilidad de la información divulgada en el actual modelo de relato financiero, en el contexto de la toma de decisiones internas en los municipios portugueses. A nuestro entender, la investigación realizada constituye el primer estudio empírico sobre este tema desarrollado en Portugal, suponiendo por ello una importante contribución al avance del conocimiento en este ámbito tanto a nivel nacional como a nivel internacional.

Las hipótesis de investigación formuladas se han desarrollado fundamentándose en un enfoque teórico múltiple, combinando algunas teorías explicativas de las reformas en Contabilidad Pública; a tal efecto, se centra principalmente en el paradigma de los usuarios de la información y sus necesidades y es complementado con las teorías de la contingencia, institucional y de la legitimidad. A pesar de la escasez de estudios internacionales y de la inexistencia de estudios en la Administración Local portuguesa sobre las relaciones analizadas, se obtuvo evidencia empírica para confirmar la mayor parte de las hipótesis formuladas (aunque en algunas sólo se verificó su evidencia de modo parcial), lo que supone que la perspectiva teórica adoptada fundamenta una visión clara sobre la utilidad del relato de información financiera para apoyar la toma de decisiones de los usuarios internos (decisores políticos y técnicos) en los municipios portugueses. Sin embargo, se han obtenido resultados menos sólidos, que pueden justificarse por algunas limitaciones que se presentan en este capítulo y que abocan a proseguir investigando en este sentido en el futuro. Sin embargo, las respuestas obtenidas en el análisis cualitativo mostraron cierta tendencia a un determinado

patrón, por lo que se presenta una síntesis de los resultados, asumiendo la generalización de los resultados obtenidos en este análisis.

De la investigación desarrollada y atendiendo las partes en que se organizó, podemos resumir las conclusiones que figuran a continuación.

Empezamos por abordar la NPM por su influencia en los cambios acaecidos en los sistemas contables del Sector Público, a saber, el Gobierno Local, en particular en la Administración Local. Además, destacamos la contribución de los nuevos enfoques teóricos en el estudio de las reformas de la contabilidad pública, haciendo especial hincapié en la importancia del empleo de diferentes paradigmas complementarios, con el fin de comprender el proceso de cambio en los sistemas de información contable y de gestión adoptados, resultantes de las reformas de la gestión y de la Contabilidad Pública en el ámbito de la NPM. En este contexto, constatamos que en los últimos años han proliferado los estudios que tratan de explicar las reformas en la Contabilidad Pública y en la gestión según diferentes perspectivas teóricas. Debido a que nuestra investigación se centra en el estudio de la utilidad de la información financiera municipal para la toma de decisiones, abordamos primero el paradigma de los usuarios de la información y sus necesidades, complementándolo con las teorías de la contingencia, institucional y de la legitimidad. Llegamos a la conclusión de que los cambios contables adoptados en el Sector Público se ven afectados, además de los nuevos requerimientos informativos que exigen información más útil, por limitaciones internas y externas, entre las que se incluyen factores organizacionales e institucionales, así como cuestiones económicas y sociales.

Posteriormente describimos las principales tendencias internacionales en las reformas de la Contabilidad Pública y caracterizamos la reforma de la Contabilidad Pública en Portugal. En general, de este análisis, concluimos que la reforma llevada a cabo por las entidades públicas portuguesas converge con las tendencias predominantes a nivel internacional en la Contabilidad Pública, en concreto con respecto a la aplicación del principio del devengo y los criterios de reconocimiento y valoración. Sin embargo, hacemos hincapié en el hecho de que se verifica cierto atraso en la implementación de esta "nueva" Contabilidad Pública en las entidades del Sector Público portugués, en particular con respecto a la implementación del subsistema de Contabilidad de Costes de la Contabilidad Municipal. Por otra parte, también hay que referirse a la demora en la aplicación de las IPSAS, en la preparación del presupuesto basado en el devengo y en el informe de *performance*.

Los desarrollos de las reformas de Contabilidad Pública, incluyendo la Contabilidad Municipal, a nivel internacional, llevó a los sistemas contables se volvieran más informativos. Los sistemas contables pasarán a tener como objetivo principal proporcionar más y mejor información, de manera que satisfagan las necesidades de los usuarios, ofreciéndoles información útil especialmente para evaluar y tomar sus decisiones de forma racional y lógica. Los usuarios ahora tienen información presupuestaria, financiera y económica, que posibilita, por un lado, el control presupuestario y la legalidad y, por otro, información sobre la situación financiera y los resultados, fundamental para apoyar las decisiones y el control internos.

En el Sector Público portugués, a semejanza de lo sucedido en otros países, también se introdujeron reformas en los sistemas contables, especialmente en la Administración Local, lo que llevó, entre otras cosas, a la presentación de un modelo de relato financiero más completo e informativo para dar respuesta a las nuevas necesidades de los usuarios de la información financiera (en particular, las necesidades de los órganos locales de gestión).

A partir de la revisión bibliográfica realizada, constatamos la existencia de un conjunto diverso de usuarios de la información financiera producida por la Contabilidad Pública, que presentan variadas necesidades de información. En general, los usuarios se dividen en internos y externos, y sus necesidades de información determinan el propósito específico y su uso de la información elaborada y difundida por las entidades públicas. En general, los usuarios necesitan información que sirva de apoyo a los procesos de control de prestación de responsabilidades (*accountability*), así como en la toma de decisiones, realidad en la que la información financiera es especialmente crucial para los usuarios internos. En consecuencia, el uso de la información del relato financiero para los diferentes grupos de usuarios varía en función de la adecuación del modelo en la difusión de información útil para satisfacer sus necesidades; para los usuarios internos, en particular para la toma de decisiones y control internos.

Con el fin de resaltar la importancia de la información financiera sobre los efectos de los actuales sistemas de Contabilidad Municipal, concluimos que, a pesar de que estudios recientes indican cambios en las preferencias de los usuarios frente a la información proporcionada (empiezan a dar más importancia a la información elaborada sobre la base del devengo), todavía sigue predominando la preferencia de los mismos por la información preparada en base de caja. Por otra parte, la literatura indica que el uso de la información

financiera por los usuarios internos depende de diversos factores endógenos y exógenos a las organizaciones públicas, incluidas las presiones legales e institucionales, la falta de comprensión de la nueva información preparada según el criterio de devengo y la falta de recursos humanos.

En el ámbito del relato financiero de la Administración local portuguesa, caracterizamos brevemente la Administración Local en Portugal, así como el sistema de Contabilidad Municipal. Además se presentó el proceso de rendición de cuentas y el control interno obligatorio para los municipios portugueses. Con el enfoque de control interno en el POCAL, hicimos hincapié en la importancia de la fiabilidad y conformidad de la información producida y distribuida por los diferentes subsistemas de Contabilidad Municipal, cuyo objetivo es, entre otros, constituir un importante instrumento para apoyar el proceso de toma de decisiones. Finalmente, discutimos cómo el relato financiero puede apoyar la toma de decisiones en los municipios portugueses, especialmente en lo que respecta a la divulgación de la información: entre otra información, aquélla que permita evaluar el presupuesto, su forma de ejecución y la legalidad económico-financiera y conocer la situación patrimonial del municipio, útil para la toma de decisiones de los usuarios internos. Los cambios introducidos en el relato financiero municipal, como se indica, refuerzan la importancia de éste en la preparación y difusión de información para apoyar la toma de decisiones y el control internos de los dirigentes municipales. En este sentido, constatamos que los dirigentes municipales juegan un papel importante en el relato de la información financiera municipal pasando, por lo tanto, a ser considerados los principales usuarios-decisores internos del relato.

En resumen, de la revisión bibliográfica realizada se percibe que las reformas introducidas internacionalmente en la Contabilidad Pública, en particular en los sistemas de información contable de la Administración Local, surgieron como respuesta a las nuevas necesidades informativas de los usuarios de la información financiera. El desempeño de los dirigentes de las entidades locales, en particular en lo que respecta a la afectación y utilización eficiente de los recursos públicos se ha convertido en una preocupación fundamental tras la NPM. Entre otros, los cambios basados principalmente en la alteración de la forma y el contenido de los estados financieros y presupuestarios preparados y difundidos por las entidades locales. Sin embargo, la adopción de nuevas prácticas contables en el Sector Público, como resultado de la experiencia del sector empresarial, llevó a la adopción de las prácticas contables aplicadas en ese sector, tales como la introducción de la contabilidad según el criterio de devengo. Esta

situación ha constituido el argumento de muchos estudios, en la medida en que se cuestiona la adecuación de tales prácticas en la contabilidad del Sector Público.

En este contexto, la parte más teórica de la tesis permitió la identificación y la formulación del problema a estudiar en esta investigación: la eventual inadecuación (mayor o menor adecuación) del modelo de relato financiero obligatorio, adaptado del sector empresarial, para la toma de decisiones por parte de los usuarios internos de los municipios portugueses. El estudio empírico desarrollado se centró en el análisis de la utilidad de la información financiera que se espera preparar y distribuir en los municipios de Portugal, para apoyar la toma de decisiones internas de los dirigentes municipales, contribuyendo así a paliar la falta de investigación empírica realizada en esta dirección en la Administración Local portuguesa. Objetivamente se pretendió determinar la idoneidad del relato financiero municipal para la disponibilidad de información útil, obligatoria y voluntaria, para apoyar la toma de decisiones internas, comprendiendo el porqué de la mayor o menor utilidad del relato de la información financiera municipal y recogiendo sugerencias para la mejora del relato con el fin de aumentar su utilidad para la toma de decisiones interna.

Por lo tanto, establecimos preguntas e hipótesis de trabajo para abordar el problema, que concretamos en la elaboración de un cuestionario y entrevistas. El uso de estos instrumentos para la recolección de datos sirvió de soporte al estudio empírico desarrollado. Este estudio se desarrolló en base a una metodología mixta, cuantitativa y cualitativa, con la evidencia de los municipios portugueses. En particular, la recopilación de datos, tanto por medio de entrevistas como de cuestionarios, se centró en los decisores internos municipales (políticos y técnicos) considerados más relevantes.

De forma más concreta, el estudio empírico permitió obtener las siguientes respuestas a las preguntas de investigación formuladas, cumpliéndose así con los objetivos generales.

1. ¿Cuáles son las necesidades de información de los usuarios internos (decisores políticos y técnicos) para apoyar su toma de decisiones?

Con respecto a las necesidades de información de los usuarios internos municipales para apoyar sus tomas de decisión, en términos generales, los resultados muestran que tales usuarios encuentran muy necesaria la información que aparece en el actual modelo de relato financiero municipal. Sin embargo, los resultados también muestran que los encuestados

tienen mucha necesidad de otro tipo de información cuya divulgación no es obligatoria, en particular con respecto a la capacidad de endeudamiento del municipio, a su situación financiera y patrimonial y al importe de los gastos municipales realizados (inversión y gastos corrientes). Además, no se encontraron diferencias estadísticamente significativas entre los grupos de decisores en relación a las necesidades de información financiera y de gestión. En cuanto a la influencia de las necesidades de información financiera y de gestión en la utilidad de la información contenida en los estados financieros y presupuestarios, se concluyó, tal como la teoría indica, que ésta fue útil para los usuarios internos para apoyar su toma de decisiones cuando eran satisfechas sus necesidades de información. Sin embargo, la utilidad de los estados financieros y presupuestarios no se ve, en su conjunto, influenciada por las necesidades de gestión e información financiera. Se ha obtenido evidencia empírica que permite concluir que sólo las necesidades de información financiera voluntaria y las necesidades de información presupuestaria y patrimonial son factores determinantes de la utilidad del relato financiero municipal en Portugal.

Ante las conclusiones deducidas, nos parece que si la preocupación futura fuese establecer un modelo de relato útil para apoyar las tomas de decisión hay que flexibilizar el modelo obligatorio, de modo que las entidades locales (incluidos los municipios) introduzcan más información voluntaria, pero que éste garantice una comparabilidad mínima. Por ejemplo, deducimos que se podría flexibilizar la información contenida en el anexo a los estados financieros. Además, nos parece que el hecho de no haber encontrado evidencia empírica que determine la influencia de las necesidades de información proporcionada por la Contabilidad de Costes en la utilidad de los estados financieros y presupuestarios, aunque los resultados de las estadísticas descriptivas obtenidas por cuestionario mostrasen que les es atribuida una importancia elevada por los encuestados-decisores, puede estar relacionado con el atraso de la implementación de ésta en los municipios portugueses, como se constató en las entrevistas.

En una perspectiva complementaria, no se obtuvo evidencia estadística que permita relacionar el área de formación y la experiencia profesional de los decisores internos con sus necesidades de información financiera y de gestión. Sin embargo, los resultados del *Odds Ratio* permiten concluir que, aunque con poca seguridad, el grupo de decisores con formación en el área de gestión y con experiencia profesional considerable en el cargo, parece tener más necesidades de información financiera y de gestión que el grupo de individuos con formación en otras áreas y con poca experiencia profesional.

Estos resultados, aunque se esperaban, no se sustentan en resultados fiables y parecen indicar que, para definir un modelo de relato financiero que sea más útil para la toma de decisiones internas se tienen en cuenta las necesidades de los decisores más experimentados y de los que tienen formación en el área de gestión.

2. *¿Qué documentos de la rendición de cuentas (individuales y obligatorios) tienen mayor utilidad para la toma de decisiones de los usuarios internos municipales?*

El estudio obtuvo evidencia que permite concluir que el grado de utilidad de los documentos de rendición de cuentas (individuales y obligatorios) es generalmente elevado para la toma de decisiones internas de los usuarios municipales portugueses. El Informe de Gestión y el Estado de Endeudamiento Municipal (préstamos y otras cuentas a pagar) son los documentos de rendición de cuentas requeridos de mayor utilidad. Se obtuvieron diferencias, aunque pequeñas, entre los grupos de decisores - políticos y técnicos - con respecto a la utilidad atribuida al relato financiero elaborado y publicado en los municipios portugueses, en el contexto de la toma de decisiones internas, siendo los decisores técnicos los que atribuyen ligeramente mayor utilidad. Sin embargo, estas diferencias no fueron estadísticamente significativas.

3. *¿Cuál es la utilidad de la información preparada de acuerdo con el principio de devengo para la toma de decisiones de los usuarios internos municipales?*

Los resultados indican que son los documentos de carácter presupuestario, preparados según la base de caja, los que tienen mayor utilidad para la toma de decisiones internas, aunque los documentos de carácter patrimonial, financiero y económico elaborados sobre la base del devengo, se revelan también muy útiles. Estas evidencias están en la línea de los resultados de los estudios más recientes sobre la utilidad de la información proporcionada por la contabilidad en valores devengados, que sugieren que los usuarios del relato financiero comienzan a atribuir mayor importancia a este tipo de información. Se encontraron diferencias, aunque pequeñas, entre el grupo de decisores políticos y el grupo de decisores técnicos en lo que respecta a la utilidad atribuida a la información preparada en valores devengados en los municipios portugueses para apoyar la toma de decisiones internas, siendo en promedio el grupo de los decisores técnicos el que le asigna mayor utilidad.

4. *¿Qué tipo de información, de preparación no obligatoria, resulta más útil para la toma de decisiones de los usuarios internos municipales?*

Los resultados también muestran que los decisores internos municipales, además de asignar una elevada utilidad a los documentos de la rendición de cuentas (individuales y obligatorias), también consideran útil la preparación y difusión de otro tipo de información complementaria para apoyar la toma de decisiones. Se mencionan los tipos de información a incluir en las cuentas individuales de los municipios: la información obtenida a través de indicadores elaborados sobre la base de la ejecución del presupuesto, la información financiera consolidada, la información previsional tanto en términos presupuestarios como en términos financiero-económicos y la información sobre activos susceptibles de generar rendimientos futuros y activos susceptibles de generar un servicio público potencial.

En este sentido, deducimos que la utilidad del actual modelo de relato de la información financiera para la toma de decisiones internas aumentaría si su contenido cambiase. Como propuesta de mejora sugerimos la inclusión en él de la información anteriormente mencionada, tratando así de satisfacer las necesidades de información de los decisores internos.

5. *¿Cuáles son los factores internos y externos que influyen en la utilidad de los estados financieros y presupuestarios para la toma de decisiones de los usuarios internos municipales?*

También observamos que la utilidad/ uso de la información financiera publicada en el relato de financiero municipal en Portugal, para apoyar el proceso de toma de decisiones internas, depende de factores internos y externos al municipio. En este sentido, se concluye que la presión de las organizaciones profesionales y la presión de un problema nacional (ambos factores externos), así como la falta de conocimientos y formación adecuada sobre el sistema de información contable (factor interno), son los factores más influyentes en la utilidad/utilización de la información financiera. Estos resultados son ratificados en el análisis cualitativo, que refuerza el factor sobrecarga de trabajo, que no obtuvo un valor significativo en la hipótesis probada a partir de los resultados del cuestionario. Sin embargo, cabe señalar que los resultados de la estadística descriptiva del análisis cuantitativo parecían indicar que el referido factor sería un factor determinante en la utilidad/uso del relato de la información financiera municipal en Portugal, una vez que los encuestados-decisores han atribuido a ese

factor una media más elevada; resultados que no se vienen a confirmar con la estadística multivariante.

El análisis cualitativo también reveló que la utilidad/uso de la información financiera para apoyar la toma de decisiones internas se debe fundamentalmente al hecho de que ésta legitima las decisiones, aseveración que va en contra de lo establecido por la teoría de la legitimidad. Permite también constatar que, aunque los encuestados reconocen la utilidad/utilización del relato financiero para la toma de decisiones internas, también reconocen que la elaboración de los documentos de la rendición de cuentas se deben principalmente a la rendición de cuentas, muchas veces por mero cumplimiento de la legislación, corroborando los pilares básicos de isomorfismo coercitivo reconocidos en la teoría institucional.

Los factores externos identificados muestran que el uso/utilidad de la información financiera resulta de presiones externas. Como se ha mencionado, existe ya legislación que apunta para la publicación un Sistema de Normas de Contabilidad para la Administración Pública, lo que se traducirá en un isomorfismo coercitivo resultante de presiones externas (ejercidas por el Estado y las profesionales) en la adopción de nuevas prácticas contables por las entidades locales.

6. *¿Cuál es el grado de adecuación/idoneidad que el actual modelo de relato financiero municipal ofrece para proporcionar información útil para apoyar la toma de decisiones de los usuarios internos municipales (responsables políticos y técnicos) y cuáles son las razones para que la adecuación sea más baja/alto?*

En relación al grado de adecuación que el modelo de relato financiero municipal presenta para proporcionar información útil para apoyar la toma de decisiones de los usuarios internos municipales (responsables políticos y técnicos), concluimos que el modelo de relato financiero municipal actualmente disponible en Portugal, con carácter general, se considera adecuado, a pesar de las posibles mejoras que se derivan de las conclusiones finales de esta tesis y de los resultados del análisis cualitativo. El estudio puso de manifiesto que son los responsables técnicos los que perciben un mayor grado de idoneidad. El mayor grado de adecuación del relato financiero municipal se justifica, por ambos tipos de decisores, por la claridad con que la información se ofrece, la oportunidad de la difusión de la información y el uso de esa información para apoyar la toma de decisiones. La incomprensibilidad de la información financiera difundida y el elevado número de documentos obligatorios para la

rendición de cuentas incluidos en el informe, constituyen los principales argumentos para la reducida adecuación del relato financiero en la difusión de información útil para la toma de decisiones internas en los municipios portugueses. El análisis cualitativo proporciona evidencia que sugiere que las razones apuntadas pueden estar relacionadas con el perfil del decisor (político o técnico), lo que, en cierto modo, confirma los indicios de las estadísticas descriptivas de los resultados obtenidos por cuestionario.

Aunque se ha concluido que, en general, el relato financiero municipal actualmente en la práctica en Portugal es claramente suficiente y adecuado para apoyar la toma de decisiones de los usuarios internos municipales (responsables políticos y técnicos), el estudio (análisis cualitativo) también llega a la conclusión de que ese grado aumentaría en el caso de que se procediera a hacer algunos cambios. Así, este estudio permitió identificar aspectos posibles de mejora en el contenido del relato financiero municipal con el fin de reducir las diferencias entre el modelo existente y el deseable por los decisores internos municipales para apoyar su toma de decisiones.

Además de los aspectos mencionados en el análisis cuantitativo, del análisis cualitativo se derivan las siguientes particularidades:

- La inclusión de información consolidada, es decir, el relato financiero municipal deberá incluir información consolidada siempre que los municipios posean participaciones en el capital de entidades del sector empresarial local, incluso cuando esta participación sea minoritaria.
- La redefinición de cierta terminología utilizada en los relatos financieros, como es el caso del término "Beneficio Neto"; en particular, en las entrevistas fue sugerido que pasase a designarse "Superávit/Déficit neto".
- La redefinición de los criterios de medición para la elaboración de estados financieros, explicitando objetivamente la posibilidad de utilizar el criterio del valor razonable.
- La definición y designación uniforme de indicadores económico-financieros a incluir en el Informe de Gestión.

Además de las sugerencias destacadas, que fueron las más comentadas por los encuestados, otras posibilidades de mejora en el relato también se mencionaron, como:

- La inclusión de información previsional.

- La inclusión de información separada sobre los activos susceptibles de generar rendimientos futuros y activos susceptibles de generar un potencial servicio público.
- La mejora de las notas al Balance General y al Estado de Resultados, pasando a ser más completas y detalladas.

7. *¿Cuál es el grado de oportunidad de divulgación de la información financiera para los usuarios internos municipales en sus tomas de decisiones?*

Otra conclusión es que los usuarios internos municipales (los responsables políticos y técnicos) consideran que cuanto mayor sea la oportunidad de la información financiera proporcionada, mayor será su utilidad para la toma de decisiones internas. No obstante, se encontraron diferencias estadísticamente significativas entre los grupos de decisores en relación al grado de oportunidad en la divulgación de la información financiera para apoyar la toma de decisiones internas - en promedio, son los decisores técnicos quienes atribuyen más importancia a la oportunidad de la divulgación de la información financiera. A pesar que de la hipótesis subyacente a esta cuestión se haya confirmado, la débil evidencia empírica obtenida da pie a sugerir una investigación futura para analizar en profundidad la oportunidad con que el relato financiero se prepara y/o investigar la oportunidad de la difusión de la información financiera para los decisores internos municipales periódicamente o siempre que algo lo justifique.

8. *¿Cuáles son los tipos de control interno relevantes para garantizar la fiabilidad de la información financiera para la toma de decisiones de los usuarios internos municipales?*

En relación a los tipos de control interno relevantes para garantizar la fiabilidad de la información financiera para la toma de decisiones internas, los resultados permitieron concluir que los diferentes tipos de control interno a los que la información financiera está sujeta se consideran muy importantes, destacándose sobre todo el control interno contable. Además, también se constató que son los decisores políticos los que atribuyen, en promedio, más importancia a los diferentes tipos de control.

9. *¿Cuál es la influencia del control interno en la utilidad de la información financiera para la toma de decisiones de los usuarios internos municipales?*

Sobre la importancia atribuida a los tipos de control interno relevantes para asegurar la fiabilidad de la información financiera, el estudio evidenció que existe una asociación positiva entre el control interno y la utilidad de la información financiera para apoyar la toma de decisiones internas.

10. ¿Cuáles son las oportunidades de mejora en el relato financiero municipal, y en qué aspectos hay que mejorarlo, para aumentar su utilidad para la toma de decisiones interna?

Sobre la adopción de las IPSASs en la Contabilidad Municipal en Portugal, el estudio no arrojó resultados significativos. En realidad, especialmente en las entrevistas, el estudio ha demostrado que existe un desconocimiento bastante acentuado por parte de los decisores internos municipales portugueses sobre las IPSASs, no permitiendo por tanto explorar en la actualidad las posibilidades de mejorar del relato tomando como referencia esta normativa. En nuestra opinión, tal proceder exige un análisis más profundo que el de este estudio a desarrollar en el futuro.

Pese a la falta de evidencia obtenida al respecto, que no nos permite hacer consideraciones significativas sobre las consecuencias de la introducción de las IPSASs en la Contabilidad Municipal en Portugal, en concreto en relación con la mejora de la utilidad del relato financiero para la toma de decisiones internas, no deja de ser curioso observar que las propuestas de mejora del relato están en consonancia con lo dispuesto en las referidas normas.

En resumen, los cambios introducidos en los sistemas de información contable del Sector Público, en particular en la Administración Local, deberían proporcionar la divulgación de información útil para mejorar la toma de decisiones y el control internos. Esta expectativa se basa en la disponibilidad de información más completa, que fue posible con la introducción de la contabilidad del devengo en complemento a la tradicional contabilidad de caja, así como la introducción de información no financiera, lo que lleva a que los modelos de relato financiero adoptados pasen a tener nuevos formatos y contenido. En este contexto, el presente estudio se aplicó a la realidad de los municipios portugueses, lo que permitió concluir que esa expectativa se logra, aunque no totalmente, y que la utilidad de la información proporcionada en el actual modelo de relato financiero municipal varía, aunque con diferencias reducidas, entre los decisores internos analizados (políticos y técnicos). En efecto, se verificó que la información preparada de acuerdo con la contabilidad en base de devengo satisface

prácticamente todas las necesidades actuales de información de los decisores internos, mostrando que la información divulgada en el actual modelo de relato financiero, elaborado según el POCAL, resulta útil para sus tomas de decisiones. Sin embargo, también consideramos que esa utilidad podría aumentar si se incluyeran en el actual relato nuevos tipos de información o se superasen ciertos desajustes, como ya se ha mencionado. Además, se concluyó que el uso/utilidad de la información financiera para apoyar la toma de decisiones internas se ve influenciada por factores internos y externos a los municipios portugueses. Asimismo, se verificó que la oportunidad y la utilidad de la información financiera proporcionada para apoyar la toma de decisiones interna, se asocian positivamente. También los diferentes tipos de control interno a que la información financiera está sujeta revelan tener un papel importante en la preparación y difusión de ésta, constatándose incluso una asociación positiva entre el control interno y la utilidad de la información.

La adopción de las prácticas contables del sector empresarial en la Contabilidad del Sector Público permitió así el aumento de la utilidad de la información disponible en el actual modelo de relato financiero, dado que fueron para satisfacer las nuevas necesidades de información creadas en el contexto de la NPM. De este modo, la explicación de la evolución del contexto de los sistemas de información contable para la realidad de los municipios portugueses encuentra apoyo en las teorías explicativas de las reformas en Contabilidad Pública. En primer lugar, las actuales necesidades de información de los decisores internos están más satisfechas con la preparación interna y difusión de información útil en el ámbito de la nueva Contabilidad Municipal, lo que refuerza el papel del paradigma de los usuarios de la información y sus necesidades. En segundo lugar, la influencia de ciertas restricciones externas e internas a los municipios, justifica la elección de la complementariedad de las teorías de contingencia e institucional. Y por último, se encuentra evidencia con respecto a la legitimidad de las decisiones por el uso de la información divulgada en el relato financiero y preparada de acuerdo con las normas legales vigentes, lo que apoya la hipótesis de la teoría de la legitimidad.

LISTA DE ABREVIATURAS

AP	– Administração Pública
ANMP	– Associação Nacional de Municípios Portugueses
BDPs	– Bens de domínio público
CCDR	– Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional
DGAL	– Direção-Geral das Autarquias Locais
DGO	– Direção-Geral do Orçamento
FASB	– <i>Financial Accounting Standards Board</i>
GASB	– <i>Governmental Accounting Standards Board</i>
IFAC	– <i>International Federation of Accountants</i>
INE	– Instituto Nacional de Estatística
IFRSs	– <i>International Financial Reporting Standards</i>
IPSASB	– <i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
IPSASs	– <i>International Public Sector Accounting Standards</i>
LAL	– Lei das Autarquias Locais
LFL	– Lei das Finanças Locais
NCGA	– <i>National Council on Governmental Accounting</i>
NICSPs	– Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público
NPFM	– <i>New Public Financial Management</i>
NPM	– <i>New Public Management</i>
OCDE	– Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
POC	– Plano Oficial de Contabilidade
POCAL	– Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POC-Educação	– Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação
POCISSSS	– Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e da Segurança Social
POCMS	– Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
POCP	– Plano Oficial de Contabilidade Pública
RAFE	– Reforma da Administração Financeira do Estado
SCI	– Sistema de Controlo Interno
SNCP	– Sistema de Normalização Contabilístico Público

ÍNDICE GERAL

AGRADECIMENTOS	iii
RESUMO	v
ABSTRACT	vii
RESUMEN	ix
LISTA DE ABREVIATURAS	xli
ÍNDICE GERAL	xliii
ÍNDICE DE QUADROS	xlvi
ÍNDICE DE FIGURAS	li

PRIMEIRA PARTE

CONTEXTO, OBJETIVOS E ESTRUTURA

CAPÍTULO I. INTRODUÇÃO	3
1.1 CONTEXTO E RELEVÂNCIA DO TEMA	4
1.2 DESCRIÇÃO DO PROBLEMA, OBJETIVOS E ABORDAGEM	11
1.3 CONTRIBUTOS	14
1.4 ESTRUTURA DA TESE	15

SEGUNDA PARTE

CONTABILIDADE E INFORMAÇÃO FINANCEIRA DAS ENTIDADES GOVERNAMENTAIS: ESPECIAL ENFOQUE NOS GOVERNOS LOCAIS

CAPÍTULO II. TEORIAS EXPLICATIVAS DAS REFORMAS EM CONTABILIDADE PÚBLICA	21
2.1 NOTAS PRELIMINARES	22
2.2 <i>NEW PUBLIC MANAGEMENT</i> , NECESSIDADES DE INFORMAÇÃO E REFORMAS DA CONTABILIDADE PÚBLICA	24
2.3 CONTEXTO TEÓRICO DA INVESTIGAÇÃO SOBRE AS REFORMAS EM CONTABILIDADE PÚBLICA	29
2.3.1 PARADIGMA DOS UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO E SUAS NECESSIDADES	31
2.3.2 TEORIA DA CONTINGÊNCIA	34
2.3.3 TEORIA INSTITUCIONAL	35
2.3.4 TEORIA DA LEGITIMIDADE	37
2.4 COMENTÁRIOS FINAIS	41

CAPÍTULO III. AS REFORMAS DA CONTABILIDADE PÚBLICA	43
3.1 INTRODUÇÃO	44
3.2 A REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO CONTEXTO INTERNACIONAL..	46
3.3 ABORDAGEM GERAL DA REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL	50
3.3.1 A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO	50
3.3.3.1 <i>Fundamentação</i>	50
3.3.3.2 <i>Características, sistemas contabilísticos e prestação de contas</i>	51
3.3.2 ENQUADRAMENTO, JUSTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO POCP	55
3.3.3 OS PLANOS SETORIAIS DE CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO	57
3.4 ENQUADRAMENTO DA REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL NAS TENDÊNCIAS INTERNACIONAIS	61
3.5 COMENTÁRIOS FINAIS.....	66
 CAPÍTULO IV. O USO E A UTILIDADE DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA NA ADMINISTRAÇÃO LOCAL.....	 67
4.1 CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS.....	68
4.2 UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA E SUAS NECESSIDADES	69
4.3 OBJETIVOS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA	76
4.4 O PAPEL DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA NAS TOMADAS DE DECISÃO	78
4.5 A INFORMAÇÃO FINANCEIRA DA ADMINISTRAÇÃO LOCAL PORTUGUESA.....	87
4.5.1 A ADMINISTRAÇÃO LOCAL EM PORTUGAL: BREVE CARACTERIZAÇÃO.....	87
4.5.2 O SISTEMA CONTABILÍSTICO NA ADMINISTRAÇÃO LOCAL PORTUGUESA	89
4.5.2.1 <i>A Contabilidade Autárquica desde o 25 de Abril até à aprovação do POCAL</i>	89
4.5.2.2 <i>O POCAL: abordagem geral</i>	91
4.5.3 O PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS NA ADMINISTRAÇÃO LOCAL EM PORTUGAL.....	96
4.5.4 O CONTROLO INTERNO NO POCAL.....	99
4.6 O RELATO FINANCEIRO E AS TOMADAS DE DECISÃO INTERNAS NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES	101
4.7 COMENTÁRIOS FINAIS.....	106

TERCEIRA PARTE

CONTEXTO METODOLÓGICO DA INVESTIGAÇÃO

CAPÍTULO V. EPISTEMOLOGIA E METODOLOGIA	111
5.1 ENQUADRAMENTO EPISTEMOLÓGICO	112
5.2 PROBLEMA, OBJETIVOS E QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO	118
5.3 HIPÓTESES	122
5.4 POPULAÇÃO OBJETO DO ESTUDO	132
5.5 MÉTODOS DE RECOLHA DOS DADOS.....	133
5.5.1 INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO	133
5.5.2 INQUÉRITO POR ENTREVISTA.....	143

QUARTA PARTE**UTILIDADE DO RELATO FINANCEIRO MUNICIPAL EM PORTUGAL PARA AS
TOMADAS DE DECISÃO INTERNAS****CAPÍTULO VI. A INFORMAÇÃO FINANCEIRA E AS TOMADAS DE DECISÃO
INTERNAS NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES – ANÁLISE QUANTITATIVA 149****6.1 RECOLHA DE DADOS POR QUESTIONÁRIO 151****6.2 TRATAMENTO DOS DADOS..... 153**

6.2.1 ANÁLISE DESCRITIVA 153

6.2.2 ANÁLISE FATORIAL 156

6.2.3 TESTE DE HIPÓTESES 158

6.3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS 163

6.3.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA 164

6.3.2 ANÁLISE DESCRITIVA 171

6.3.2.1 *Necessidades de informação financeira e de gestão*..... 1716.3.2.2 *Utilidade das demonstrações financeiras do POCAL e de outra informação financeira*
..... 1746.3.2.3 *Fatores potencialmente influenciadores da utilidade da informação financeira* 1826.3.2.4 *Modelo de relato financeiro da Administração Local* 1856.3.2.5 *Controlo interno e oportunidade na divulgação da informação financeira* 191

6.3.3 ANÁLISE FATORIAL 195

6.3.3.1 *Análise fatorial às necessidades de informação financeira e de gestão*..... 1956.3.3.2 *Análise fatorial à utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais* 2006.3.3.3 *Análise fatorial à utilidade da informação divulgada no Balanço e na Demonstração
dos Resultados por natureza* 2046.3.3.4 *Análise fatorial à utilidade de outros documentos ou tipos de informação*..... 2056.3.3.5 *Análise fatorial aos fatores externos e internos possíveis de afetar a utilização da
informação financeira*..... 2086.3.3.6 *Análise fatorial ao controlo interno e oportunidade na divulgação da informação
financeira* 209

6.3.4 TESTE DE HIPÓTESES 211

6.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS..... 238**CAPÍTULO VII. A INFORMAÇÃO FINANCEIRA E AS TOMADAS DE DECISÃO
INTERNAS NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES – ANÁLISE QUALITATIVA 249****7.1 RECOLHA DE DADOS POR ENTREVISTAS..... 250****7.2 TRATAMENTO DOS DADOS – ANÁLISE DE CONTEÚDO 256****7.3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS ESTUDOS DE CASO 257**

7.3.1 APRESENTAÇÃO INDIVIDUAL 259

7.3.1.1 *Estudo de caso n.º 1 – Município A*..... 2597.3.1.2 *Estudo de caso n.º 2 – Município B*..... 2667.3.1.3 *Estudo de caso n.º 3 – Município C* 2717.3.1.4 *Estudo de caso n.º 4 – Município D* 2767.3.1.5 *Estudo de caso n.º 5 – Município E*..... 281

7.3.2 ANÁLISE COMPARATIVA.....	287
7.3.2.1 Adequabilidade, insuficiências e/ou falhas e satisfação com a da informação divulgada no modelo de relato financeiro municipal, e a elaboração e apresentação dos documentos de prestação de contas.....	288
7.3.2.2 Utilidade/uso da informação financeira divulgada e de outra informação de preparação voluntária.....	298
7.3.2.3 Fatores organizacionais internos.....	303
7.3.2.4 Adoção das NICSPs na Contabilidade Autárquica em Portugal.....	310
7.4. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	311

QUINTA PARTE

CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES DO TRABALHO E SUGESTÕES DE INVESTIGAÇÃO FUTURAS

CAPÍTULO VIII. CONCLUSÃO.....	319
8.1 CONCLUSÕES GERAIS E IMPLICAÇÕES.....	320
8.2 PRINCIPAIS LIMITAÇÕES DO TRABALHO E SUGESTÕES DE INVESTIGAÇÃO FUTURA	333
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS, NORMATIVOS E LEGISLAÇÃO	337
APÊNDICES.....	361
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO.....	363
APÊNDICE B – GUIÃO DE ENTREVISTAS INDIVIDUAIS.....	369
APÊNDICE C – CARTA ENVIADA PARA APLICAÇÃO DO QUESTIONÁRIO	371
APÊNDICE D – PROTOCOLO DAS ENTREVISTAS	371
APÊNDICE E – ESTATÍSTICAS PARA O TESTE DE H_1	375
APÊNDICE F – ESTATÍSTICAS PARA O TESTE DE H_7 E H_8	377

ÍNDICE DE QUADROS

Capítulo III	Pág.
Quadro 3.1: Sistemas de contabilidade – regime de Administração Financeira do Estado...	53
Quadro 3.2: Prestação de contas – regime de Administração Financeira do Estado.....	54
Quadro 3.3: Planos setoriais de contabilidade aplicáveis à Administração Pública.....	58
Quadro 3.4: Tendências prevaletentes nas reformas da Contabilidade Pública a nível internacional <i>versus</i> realidade portuguesa	62
 Capítulo IV	 Pág.
Quadro 4.1: Finalidades do sistema contabilístico autárquico	92
Quadro 4.2: Sistema contabilístico autárquico.....	95
Quadro 4.3: Utilizadores da informação financeira autárquica.....	96
Quadro 4.4: Relato financeiro municipal	105
 Capítulo V	 Pág.
Quadro 5.1: Objetivos, questões e hipóteses de investigação	131
Quadro 5.2: Análise da consistência interna	137
Quadro 5.3: Significado da escala do tipo <i>Likert</i>	139
 Capítulo VI	 Pág.
Quadro 6.1: Ferramentas/Técnicas estatísticas utilizadas no teste de hipóteses	162
Quadro 6.2: Universo da população inquirida <i>versus</i> amostra obtida.....	164
Quadro 6.3: Caracterização dos municípios respondentes segundo a região.....	165
Quadro 6.4: Dimensão dos municípios respondentes (representatividade)	167
Quadro 6.5: Distribuição dos respondentes segundo a região e a dimensão dos municípios	168
Quadro 6.6: Caracterização do perfil do inquirido por grupo de decisores	170
Quadro 6.7: Estatísticas descritivas das necessidades de informação financeira e de gestão	173
Quadro 6.8: Estatísticas descritivas da utilidade dos documentos de prestação de contas	176
Quadro 6.9: Estatísticas descritivas da utilidade da informação patrimonial e financeira, divulgada no Balanço	178
Quadro 6.10: Estatísticas descritivas da utilidade da informação económica, divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza	179

Quadro 6.11: Estatísticas descritivas da utilidade de outros documentos ou tipos de informação.....	181
Quadro 6.12: Estatísticas descritivas dos fatores externos potencialmente influenciadores da utilidade da informação financeira.....	183
Quadro 6.13: Estatísticas descritivas dos fatores internos potencialmente influenciadores da utilidade da informação financeira.....	184
Quadro 6.14: Estatísticas descritivas das razões pelas quais o atual modelo de relato financeiro não é consideravelmente adequado.....	188
Quadro 6.15: Estatísticas descritivas da importância dos diferentes tipos de controlo interno	192
Quadro 6.16: Estatísticas descritivas da importância do controlo interno na preparação da informação financeira.....	193
Quadro 6.17: Estatísticas descritivas da oportunidade na divulgação da informação financeira	194
Quadro 6.18: Total da variância explicada dos itens da dimensão <i>necessidades de informação financeira e de gestão</i>	196
Quadro 6.19: Análise fatorial – correlação dos itens com as componentes rodadas, respeitante à dimensão <i>necessidades de informação financeira e de gestão</i>	198
Quadro 6.20: Estatísticas descritivas dos fatores dos itens da questão <i>necessidades de informação financeira e de gestão</i>	199
Quadro 6.21: Total da variância explicada dos itens da dimensão <i>utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais</i>	200
Quadro 6.22: Análise fatorial – correlação dos itens com as componentes rodadas, respeitante à dimensão <i>utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais</i>	202
Quadro 6.23: Estatísticas descritivas dos fatores dos itens da dimensão <i>utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais</i>	204
Quadro 6.24: Total da variância explicada dos itens da dimensão <i>utilidade de outros documentos ou tipos de informação</i>	205
Quadro 6.25: Análise fatorial – correlação dos itens com as componentes rodadas, respeitante à dimensão <i>utilidade de outros documentos ou tipos de informação</i>	207
Quadro 6.26: Estatísticas descritivas dos fatores dos itens da dimensão <i>utilidade de outros documentos ou tipos de informação</i>	208
Quadro 6.27: Correlações de <i>Spearman</i> entre as variáveis das dimensões <i>necessidades de informação financeira e de gestão</i> e <i>utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais</i> e as variáveis globais	213
Quadro 6.28: Resultados da regressão linear múltipla para H_1	214
Quadro 6.29: Testes estatísticos para a análise da associação entre a área de formação a experiência profissional e as necessidades de informação financeira e de gestão	217
Quadro 6.30: <i>Odds Ratio</i> para a área de formação e as necessidades de informação financeira e de gestão	218

Quadro 6.31: <i>Odds Ratio</i> para a experiência profissional no cargo e as necessidades de informação financeira e de gestão	218
Quadro 6.32: Teste <i>t-Student One-Sample</i> para H_4	219
Quadro 6.33: Teste <i>t-Student One-Sample</i> para H_5	220
Quadro 6.34: Teste <i>t-Student One-Sample</i> para H_6	222
Quadro 6.35: Correlações de <i>Spearman</i> entre as variáveis latentes e global da utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais e os fatores externos.....	227
Quadro 6.36: Correlações de <i>Spearman</i> entre as variáveis latentes e global da utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais e fatores organizacionais internos .	228
Quadro 6.37: Resultados da regressão linear múltipla para H_7 e H_8	230
Quadro 6.38: Teste <i>t-Student One-Sample</i> para H_9	234
Quadro 6.39: Correlações de <i>Spearman</i> para testar H_{10}	236
Quadro 6.40: Correlações de <i>Spearman</i> para testar H_{11}	237
Quadro 6.41: Síntese dos resultados das hipóteses de investigação	247

Capítulo VII	Pág.
Quadro 7.1: Critérios determinantes na escolha dos municípios dos estudos de caso e detalhes das entrevistas semiestruturadas.....	255
Quadro 7.2: Adequabilidade do modelo de relato financeiro municipal e suas razões	290
Quadro 7.3: Insuficiências e/ou falhas de informação no modelo de relato financeiro municipal	293
Quadro 7.4: Efeitos das mudanças introduzidas com o POCAL na utilidade da informação divulgada	295
Quadro 7.5: Elaboração dos documentos de prestação de contas: cumprimento da legislação ou reconhecimento da utilidade/uso?	296
Quadro 7.6: Satisfação das necessidades com a informação financeira fornecida divulgada	297
Quadro 7.7: Utilidade/uso da informação financeira divulgada	299
Quadro 7.8: Natureza das decisões tomadas com base na informação financeira divulgada	300
Quadro 7.9: Legitimidade das decisões tomadas com base na informação financeira divulgada.....	301
Quadro 7.10: Utilidade/uso de outro tipo de informação de preparação voluntária	302
Quadro 7.11: Fatores organizacionais internos	305

ÍNDICE DE FIGURAS

Capítulo III	Pág.
Figura 3.1: Análise comparativa do POCP e os planos setoriais de Contabilidade Pública	60
Capítulo IV	Pág.
Figura 4.1: Composição da Administração Local em Portugal	87
Figura 4.2: Organização dos municípios.....	89
Figura 4.3: Processo e intervenientes da prestação de contas dos municípios Portugueses	98
Capítulo VI	Pág.
Figura 6.1: Grau de adequabilidade do atual modelo de relato financeiro	185
Figura 6.2: Grau de adequabilidade do atual modelo de relato financeiro por grupo de decisores	186
Figura 6.3: Caixa de bigodes da adequabilidade do atual modelo de relato financeiro	187
Figura 6.4: Caixa de bigodes das razões pelas quais o atual modelo de relato financeiro não é consideravelmente adequado	189
Figura 6.5: <i>Scree-plot</i> dos itens da dimensão <i>necessidades de informação financeira e de gestão</i>	196
Figura 6.6: <i>Scree-plot</i> dos itens da dimensão <i>utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais</i>	201
Figura 6.7: <i>Scree-plot</i> dos itens da dimensão <i>utilidade de outros documentos ou tipos de informação</i>	206

PRIMEIRA PARTE

CONTEXTO, OBJETIVOS E ESTRUTURA

CAPÍTULO I.

INTRODUÇÃO

PRIMEIRA PARTE

CONTEXTO, OBJETIVOS E ESTRUTURA

Capítulo I. Introdução

1.1 Contexto e relevância do tema

A Administração Pública, e consequentemente a Administração Local, tem estado sujeita ao conjunto de reformas no âmbito da *New Public Management* (NPM) generalizadas aos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). A adoção das práticas do setor empresarial na Administração Pública, inclusive na Administração Local, levou ao aparecimento de um novo paradigma de gestão pública. A responsabilidade dos dirigentes das entidades públicas em prestar contas, através de relatórios financeiros, apenas divulgando a forma como foram aplicados os fundos, deixou de ser a preocupação fundamental. Os dirigentes passaram também a ser responsabilizados pela eficiência e eficácia dos fundos por si utilizados.

Face às transformações sentidas na gestão pública, os sistemas contabilísticos das entidades da Administração Pública deixaram de dar resposta às atuais exigências, originando novos objetivos que conduziram a uma mudança da sua estrutura conceptual e metodológica (Broadbent, 1999; Lapsley, 1999; Brignall & Modell, 2000; Lapsley & Pong, 2000; Ter Bogt & Van Helden, 2000; Mir & Rahaman, 2007; Neilson & Gregor, 2007; Ter Bogt, 2008a; Hookana, 2008). Assim, os novos sistemas passaram a dar resposta não só ao cumprimento da legalidade e controlo orçamental, através de informação essencialmente em base de caixa

(Contabilidade Orçamental), como também a disponibilizar informação sobre a afetação e utilização eficiente dos recursos públicos, em base de acréscimo (Contabilidade Patrimonial¹ e de Custos).

A necessidade dos Governos em melhorar o processo de *accountability*², interna e externa, perante os órgãos legislativos e cidadãos em geral, nas democracias modernas de economias de mercado (Olson *et al.*, 2001; Chan, 2003; Bovens, 2005; Lee, 2008; Hookana, 2008; Reginato, 2008), levou a que os sistemas de informação contabilística no Setor Público passassem a estar, entre outros, orientados para divulgação de informação útil e oportuna que permita aos seus utilizadores avaliar e tomar decisões de forma mais racional e lógica. Uma importante implicação das reformas introduzidas foi atribuir uma maior ênfase à gestão em vez da prestação de serviços (Pina *et al.*, 2009). Esta mudança de ênfase trouxe a noção de *value for money*, que é suportado por técnicas de medição de desempenho, orçamentação e custeio (Jackson & Lapsley, 2003).

As reformas introduzidas na Contabilidade do Setor Público visam, genericamente, a transparência e a melhoria do relato financeiro para os decisores em geral (Caperchione, 2006). Esta melhoria é uma condição necessária para o reforço da prestação de responsabilidades das organizações do Setor Público, assumindo, deste modo, a informação financeira um papel fundamental nas decisões tomadas dentro das organizações (Pettersen, 2001).

As diretrizes emitidas, a nível internacional, pelas organizações profissionais (e.g., *Governmental Accounting Standards Board* – GASB e *International Public Sector Accounting Standards Board* – IPSASB) têm também impulsionado as reformas da Contabilidade Pública, nomeadamente na promoção da implementação da contabilidade em base de acréscimo e na melhoria do relato financeiro das entidades do Setor Público, com

¹ A Contabilidade Patrimonial é o subsistema contabilístico que reflete todas as alterações ocorridas ao nível da estrutura patrimonial, económica e financeira de uma entidade, quer em termos qualitativos quer quantitativos. Trata-se do subsistema mais próximo da contabilidade empresarial.

² A IFAC (2000:§37) define *accountability* como sendo “O processo pelo qual as entidades do Setor Público, e dirigentes e gestores que lhes pertencem, são responsáveis pelas suas decisões e ações, incluindo a gestão dos fundos públicos e todos os aspetos de desempenho, e a submissão a julgamento externo apropriado. (...) Com efeito é a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida”.

O termo *accountability* designa a prestação de contas num sentido mais amplo, incluindo os conceitos de transparência e a prestação de responsabilidades, associadas à gestão das organizações do Setor Público. Doravante utilizar-se-á a expressão “prestação de responsabilidades” para designar o termo “*accountability*”.

vista à divulgação de informação útil e oportuna para as tomadas de decisão e controlo (Lapsley, 1999; Cohen, 2007; Lapsley *et al.*, 2009).

A contabilidade em base de acréscimo cada vez mais vem sendo implementada em todos os níveis do Governo na maioria dos países da OCDE, não apenas naqueles países que têm sido líderes nas reformas do Setor Público (Christiaens & Rommel, 2008), mas também naqueles que receberam a doutrina da NPM com alguma desconfiança, como os países da Europa continental, onde predomina o estilo burocrático da Administração Pública, que tem como regra principal a preocupação com o cumprimento da legalidade (Pina *et al.*, 2009).

Os países europeus continentais têm introduzido a contabilidade em base de acréscimo, ao nível do Governo Local, para fins externos, na maioria dos casos através de sistemas de contabilidade duplos (orçamental e financeiro-patrimonial), procurando um papel semelhante para a contabilidade em base de acréscimo no Setor Público como o que detém no setor empresarial – a divulgação da informação financeira para os utilizadores externos (Pina *et al.*, 2009).

Porém, a contabilidade em base de acréscimo tem sido também introduzida a nível local, no orçamento das entidades públicas, mas apenas em alguns países, tais como o Reino Unido e a Suécia, enfatizando a utilidade da informação em base económica ou de acréscimo para fins internos (Pina *et al.*, 2009).

Os novos desenvolvimentos da gestão e da Contabilidade Pública também se fizeram sentir no sistema contabilístico português, inclusive na Administração Local. O processo de reforma global do sistema contabilístico público iniciou-se, em Portugal, na década dos noventa, com aquilo que ficou conhecido como Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE). Na sequência desta agenda de reforma, foi aprovado o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)³, em 1999, que representou o ponto de partida para dotar a gestão autárquica de novos instrumentos para apoiar o processo de tomada de decisão⁴.

A adoção do novo sistema de Contabilidade Autárquica alterou, significativamente, a forma e o conteúdo das demonstrações financeiras e orçamentais preparadas e divulgadas pelos municípios⁵ Portugueses. A informação financeira, para além de assumir um papel relevante na prestação de responsabilidades, passou também a assumir um papel fundamental no apoio às tomadas de decisão e controlo internos. A introdução do regime do acréscimo em complemento ao regime de caixa, a integração de três subsistemas contabilísticos (Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos) e as alterações verificadas no relato da informação financeira, são algumas das principais mudanças ocorridas no sistema contabilístico autárquico em Portugal desde o final dos anos noventa.

Da revisão de literatura internacional constatou-se que são inúmeros os trabalhos de investigação que estudam, com propósitos variados, a informação financeira (e.g., determinantes e harmonização das práticas contabilísticas a nível europeu, internacional ou ambos). Existem ainda algumas contribuições sobre a implementação das reformas da Contabilidade no Setor Público, designadamente na influência do contexto organizacional sobre a escolha das práticas contabilísticas (e.g., Scapens, 1994; Olson *et al.*, 1998; Panozzo, 2000; Ter Bogt & Van Helden, 2000; Caccia & Steccolini, 2006; Ter Bogt, 2008a). No entanto, no que diz respeito ao estudo do uso e da utilidade da informação financeira produzida e divulgada pelas entidades públicas, o número de trabalhos existentes é bastante

³ Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro.

⁴ O processo de tomada de decisão aparece definido na literatura como o “(...) conjunto não sequencial de fases e rotinas típicas que poderão explicar grande parte das decisões” tomadas numa organização (Camões, 1995). Neste sentido, é frequente considerar-se no processo de tomada de decisão várias fases: identificação do problema, procura de soluções alternativas, avaliação das alternativas e escolha de uma alternativa de solução (Camões, 1995). Procurando adequar as fases consideradas na literatura ao processo de tomada de decisão possibilitado pelos sistemas de informação de Contabilidade Pública, considerar-se-á doravante que o processo de tomada de decisão respeita à: identificação do problema/situação, recolha de informação financeira, análise da informação financeira e adoção da decisão.

⁵ Note-se que, na realidade portuguesa os municípios são os principais Governos Locais.

mais reduzido (Hay & Antonio, 1990; Daniels & Daniels, 1991; Collins *et al.*, 1991; Brusca, 1997; Tayib *et al.*, 1999; López & Caba, 2004). Em particular, a literatura centrada na utilidade da informação financeira para a gestão, designadamente para as tomadas de decisão e controlo, é especialmente escassa (Mack, 2004; Yamamoto, 2008; Windels & Christiaens, 2008; Grossi & Reichard, 2009; Cohen, 2009; Kober *et al.*, 2010; Andriani *et al.*, 2010).

Genericamente, a maioria destes investigadores tem abordado a questão da utilidade do relato financeiro para o apoio às tomadas de decisão, objetivos e necessidades da informação das entidades do Setor Público, nomeadamente das entidades locais, no contexto de países como a Austrália (Mack, 2004), Estados Unidos (Daniels & Daniels, 1991), Reino Unido (Collins *et al.*, 1991) e Espanha (Hay & Antonio, 1990; Brusca, 1997), ainda que também existam experiências isoladas noutros países como no Japão (Yamamoto, 2008), Bélgica (Windels & Christiaens, 2008); Grécia (Cohen *et al.*, 2007; Cohen, 2007, 2009); Itália (Steccolini, 2004; Grossi & Reichard, 2009), Alemanha (Grossi & Reichard, 2009) e Malásia (Tayib *et al.*, 1999).

A adoção da contabilidade em base de acréscimo no Setor Público também tem sido estudada por alguns autores, nomeadamente Montesinos *et al.* (1995), Guthrie (1998), Brorström (1998), Monsen & Näsä (1998, 1999, 2000), Christiaens (1999), Anthony (2000), Newberry (2002), Blöndal (2003), Hodges & Mellet (2003), Carlin & Guthrie (2003), Steccolini (2004), Wynne (2008), Christiaens & Rommel (2008), Pina *et al.* (2009), Lapsley *et al.* (2009); Kober *et al.* (2010) e Hyndman & Connolly (2011), notando-se a existência de argumentos a favor e contra.

Adicionalmente, vários autores estudaram como a informação financeira e as práticas contabilísticas são percebidas pelos seus utilizadores. Alguns desses estudos focam-se em utilizadores externos, como os cidadãos (e.g., Brusca & Montesinos, 2006b) e instituições financeiras (e.g., López & Caba, 2004), destacando que os primeiros parecem evidenciar um aumento no interesse pela informação preparada na base de acréscimo, e que os últimos parecem preferir informação orçamental em base de caixa em detrimento da informação elaborada na base de acréscimo.

Após quase três décadas de reformas da NPM, onde o modelo de gestão pública foi fortemente criticado, verifica-se que a nova informação financeira, preparada de acordo com o atual sistema contabilístico das organizações públicas, parece ainda não satisfazer totalmente

as necessidades dos seus utilizadores (Hay & Antonio, 1990; Daniels & Daniels, 1991; Brusca, 1997; Mack, 2004; Mack & Ryan, 2006, 2007). Alguns autores estudam as necessidades de informação divulgada no relato financeiro das entidades públicas, dos utilizadores externos e internos (Robbins, 1984; Jones *et al.*, 1985; Hay & Antonio, 1990; Daniels & Daniels, 1991; Collins *et al.*, 1991; Crain & Bean, 1998; Priest *et al.*, 1999; Mack & Ryan, 2006). Os resultados dos estudos permitem aos autores concluir que, de um modo geral, os utilizadores têm mais necessidade de informação orçamental face à elaborada na base de acréscimo. Porém, Kober *et al.* (2010) num estudo, aplicado aos departamentos governamentais australianos, onde é pretendido estudar as perceções dos utilizadores e preparadores sobre a utilidade da informação financeira em base de acréscimo e de caixa para as tomadas de decisão, obtiveram resultados contrários aos obtidos nos estudos anteriores. Os utilizadores inquiridos foram: (1) utilizadores internos (diretores ou subdiretores de departamento), (2) utilizadores externos (funcionários governamentais responsáveis pela preparação do relato financeiro e elaboração do orçamento no Ministério das Finanças e do Tesouro, e membros do Comité das contas públicas), e (3) responsáveis pela preparação do relato financeiro. Os resultados mostram que a informação preparada na base de acréscimo é geralmente considerada mais útil do que a informação elaborada na base de caixa, permitindo concluir que a aceitação da informação preparada na base de acréscimo parece ter vindo a aumentar ao longo do tempo. Do mesmo modo, Andriani *et al.* (2010) comprova os resultados obtidos por Kober *et al.* (2010) para os mesmos tipos de decisões, mas no contexto das decisões internas e apenas para os gestores públicos dos departamentos governamentais australianos.

Entre os estudos focados nos utilizadores internos, alguns não fazem distinção entre políticos e gestores, ou, em alguns casos, estudam apenas uma destas categorias de utilizadores, e tendem a concentrar-se na informação financeira *versus* a não financeira. Por exemplo, Lee (2008) concluiu que os gestores públicos consideram a informação sobre o desempenho importante, mas não tem em consideração as opiniões dos políticos ou outros tipos de informação. Também, Olson & Shalin-Andersson (1998), Guthrie *et al.* (1999) e Ezzamel *et al.* (2007), evidenciam o reduzido grau de compreensão e uso do relato financeiro pela maioria dos políticos. Paralelamente, Ter Bogt (2004) argumenta que os políticos dificilmente apreciam e utilizam as medidas de desempenho e tendem a confiar na comunicação informal.

Apenas um número restrito de estudos considera especificamente as perspetivas dos políticos ou faz comparações com os gestores. Por exemplo, Brusca (1997), num estudo sobre os municípios espanhóis, onde pretendeu determinar a utilidade das demonstrações financeiras (de carácter orçamental e económico-financeiro) para os utilizadores internos e externos, verificou que os políticos encontravam-se entre os utilizadores que atribuíam menor importância ao relato financeiro, devido à formação insuficiente; contrariamente, os gestores eram os que atribuíam maior importância. Adicionalmente, a autora constatou que o relato financeiro dos municípios espanhóis evidencia utilidade para os diretores financeiros, órgãos municipais, Tribunal de Contas e credores, mas que a informação divulgada não é de facto utilizada ao máximo. Por sua vez, Paulsson (2006), analisando a introdução de contabilidade em base de acréscimo na Administração Central sueca, verifica que a informação na base da contabilidade em base de acréscimo é mais utilizada pelos gestores do que pelos políticos.

Numa perspetiva complementar, diversos estudos demonstram que a divulgação de informação financeira não é, de modo algum, uma garantia de que a mesma seja de facto utilizada para as tomadas de decisão por parte dos utilizadores (Lee, 2008; Taylor, 2009; Grossi & Reichard, 2009). Também, existe evidência empírica de que o uso efetivo e eficaz da informação financeira no processo de tomada de decisão depende de inúmeros fatores organizacionais e processuais (Mack & Ryan, 2006; Cohen *et al.*, 2007; Askim, 2008; Paulsson, 2006; Yamamoto 2008; Cohen, 2009). Exemplos desses fatores são a falta de recursos humanos com experiência para implementar a contabilidade em base de acréscimo, falta de conhecimento e formação adequada sobre o novo sistema de informação contabilística, resistência à mudança, falta de articulação do sistema contabilístico com os objetivos e a missão organizacional, entre outros (Brusca, 1997; Pallot, 1997; Guthrie, 1998; Stanton & Stanton, 1998; Newberry, 2002; Carlin & Guthrie, 2003; Hodges & Mellett, 2003; Cohen *et al.*, 2007; Grossi & Reichard, 2009; Cohen, 2009). Também, outros estudos referem também as pressões institucionais e legais, no âmbito da teoria institucional, como fatores determinantes para o uso e utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais (Askim, 2008; Grossi & Reichard, 2009).

No âmbito português, até ao momento e tanto quanto é do nosso conhecimento, existem apenas dois trabalhos publicados sobre a utilidade interna da informação financeira nas entidades do Setor Público – Barbosa (2006) e Carvalho *et al.* (2008), sendo que o primeiro se refere ao setor da saúde, já que é um estudo desenvolvido para um Centro Hospitalar, e o

segundo à Administração Local portuguesa. Carvalho *et al.* (2008) analisaram a utilidade interna da informação financeira dos municípios Portugueses apresentada em sede de prestação de contas. Especificamente, estudaram a utilidade da informação para a decisão de aprovação das contas. Os autores concluíram que ambos os órgãos (executivo e deliberativo) discutem os mesmos tipos de informação orçamental em base de caixa. Porém, é o órgão executivo que atribui maior importância aos diferentes tipos de informação de natureza económica e financeira, ou seja, na base de acréscimo. Os autores verificaram também que ambos os órgãos privilegiam a informação orçamental. Refira-se que nenhum destes trabalhos aprofunda as necessidades de informação financeira para diversas decisões entre políticos e gestores, e muito menos analisa os fatores possíveis de afetar essa utilidade.

Consequentemente, a literatura da temática evidencia que o número de autores que compara as preferências dos políticos e gestores acerca do relato financeiro preparado e divulgado no Setor Público é ainda limitado, e que as investigações tendem, na maioria dos casos, a ser de natureza quantitativa. À luz das lacunas observadas é portanto relevante alargar e aprofundar o estudo da utilidade do relato financeiro designadamente para as tomadas de decisão e controlo internos, particularmente na Administração Local, e para o caso português, onde ainda não existem trabalhos neste âmbito. O uso de abordagens qualitativas como complemento à abordagem quantitativa poderá também constituir uma contribuição relevante.

1.2 Descrição do problema, objetivos e abordagem

Conforme referido, a adoção de novas práticas contabilísticas por grande parte dos países industrializados, nas últimas décadas do século XX, resultantes dos princípios da NPM, levou a modificações profundas nos sistemas contabilísticos da Administração Pública. Além da adoção da base de acréscimo, uma outra inovação importante foi a adoção do modelo de relato financeiro baseado no modelo de relato financeiro do setor empresarial, com o objetivo de divulgar informação útil para as tomadas de decisão e controlo.

Têm sido vários os autores que questionam a adoção do relato financeiro do setor empresarial pela Administração Pública, e em particular pela Administração Local, em virtude, entre outros aspetos, da especificidade do setor (Stewart & Walsh, 1994; McGregor, 1999; Brusca, 1997; Hepworth, 2003; Mack, 2004; Mack & Ryan, 2006; Yamamoto, 2008). Particularmente Barton (2002, 2004) e Carnegie & West (2005), chamam à atenção para a reduzida utilidade

de alguns dos elementos das demonstrações financeiras divulgadas no relato financeiro de tipo empresarial, dadas as especificidades da Administração Pública (como por exemplo a fonte de financiamento e a obrigação em prestar contas dos recursos públicos empregues). Porém, Andriani *et al.* (2010) e Kober *et al.* (2010) assinalam que esta situação tem vindo a diminuir nos últimos anos.

A introdução do regime do acréscimo pelos vários países foi uma realidade constatada por diversos autores também em diferentes estudos empíricos (Olson *et al.*, 1998, 2001; Brusca & Benito, 2002; Pina & Torres, 2003; Montesinos & Brusca, 2007; Lüder & Jones, 2003; Pina *et al.*, 2009). Barton (2002, 2005) considera que, apesar da adoção da base de acréscimo proporcionar uma melhor gestão dos recursos, a divulgação de diferentes resultados segundo as perspetivas orçamental (base de caixa) e patrimonial (base de acréscimo), pode gerar confusão e incompreensibilidade por parte dos utilizadores.

Da revisão de literatura constatou-se que a utilidade/utilização da informação financeira para as tomadas de decisão depende de diversos fatores internos (e.g., resistência à mudança, sobrecarga de trabalho, complexidade da informação financeira elaborada na base de acréscimo ou da especialização dos exercícios) e externos (e.g., pressão política – local ou central, pressão de entidades de controlo, pressão de um problema nacional) à organização (Brusca, 1997; Pallot, 1997; Guthrie, 1998; Stanton & Stanton, 1998; Newberry, 2002; Carlin & Guthrie, 2003; Hodges & Mellett, 2003; Cohen *et al.*, 2007; Grossi & Reichard, 2009; Askim, 2008). Adicionalmente, o grau de utilização da informação para as tomadas de decisão varia em função da respetiva utilidade (Mack, 2004; Mack & Ryan, 2006; Yamamoto, 2008).

Neste contexto, uma preocupação fundamental é saber se o modelo de relato financeiro obrigatório para as entidades governamentais, particularmente para os municípios, baseado noutro para divulgar os resultados das empresas, tem a capacidade de refletir, de forma adequada e apropriada, o desempenho destas entidades locais, cujo objetivo não é a obtenção de lucro mas a prestação de um conjunto de serviços aos cidadãos, dentro de certos padrões. Por outras palavras, o modelo de relato financeiro obrigatório para os municípios, adaptado do setor empresarial, será adequado para fornecer informação financeira para apoio às tomadas de decisão dos utilizadores internos e, portanto, satisfazer as suas necessidades de informação financeira para aquele propósito e nos momentos oportunos?

É nesta preocupação que assenta o **problema** a abordar neste trabalho: a eventual desadequação (maior ou menor adequação) do modelo de relato financeiro obrigatório, adaptado do setor empresarial, para as tomadas de decisão por parte dos utilizadores internos dos municípios Portugueses. É objetivo desta tese contribuir para a resolução deste problema.

Da revisão da literatura, no âmbito da informação financeira elaborada pelas entidades públicas, constatou-se que o que tem sido mais discutido centra-se na identificação dos utilizadores e na definição dos objetivos da informação financeira. Porém, existem já alguns estudos que analisam a utilidade da informação financeira no sentido de averiguar os propósitos da sua utilização, e outros, em número bastante reduzido, que estudam a utilidade da informação financeira no contexto particular das tomadas de decisão (Robbins, 1984; Jones *et al.*, 1985; Hay & Antonio, 1990; Daniels & Daniels, 1991; Collins *et al.*, 1991; Brusca, 1997; Crain & Bean, 1998; Olson & Shalin-Andersson, 1998; Priest *et al.*, 1999; Tayib *et al.*, 1999; López & Caba, 2004; Mack, 2004; Ter Bogt, 2004; Mack & Ryan, 2006, 2007; Kober *et al.*, 2007, 2010; Yamamoto, 2008; Nasi & Steccolini, 2008; Anessi-Pessini, 2009; Andriani *et al.*, 2010). O problema desta investigação assemelha-se aos estudos existentes, nomeadamente aos de Brusca (1997), Mack (2004), Mack & Ryan (2006), Yamamoto (2008), Grossi & Reichard (2009), Kober *et al.* (2010) e Andriani *et al.* (2010), mas no contexto dos municípios Portugueses e no tocante às tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores técnicos e decisores políticos).

Em Portugal a adoção do sistema contabilístico autárquico preconizado pelo POCAL desde 1999, tendo como objetivo principal apoiar a gestão, ainda não foi estudado empiricamente, designadamente no que se refere à utilidade da informação financeira por si produzida para as tomadas de decisão. Note-se que o âmbito do estudo de Carvalho *et al.* (2008) incidiu sobre as atas das reuniões de aprovação de contas⁶ das Câmaras e Assembleias dos municípios Portugueses, pelo que não foi feito um estudo geral da utilidade da informação financeira autárquica para os restantes utilizadores internos que tomam decisões de natureza diversa.

Assim, com esta investigação teórico-empírica, pretende-se, numa primeira fase, aferir a utilidade que o conteúdo do relato da informação financeira tem para os utilizadores internos

⁶ Segundo a alínea e) do n.º 2 do artigo 64.º da Lei n.º 169/99, de 18 de setembro, alterada pela Lei n.º 5-A/2002, de 11 de janeiro – Lei das Autarquias Locais (LAL) – compete ao órgão executivo da autarquia local elaborar e aprovar os documentos de prestação de contas, a submeter à apreciação do órgão deliberativo. O órgão deliberativo, sob proposta do executivo, aprecia e vota os documentos de prestação de contas (alínea c) do n.º 2 do artigo 53.º da LAL), na sessão realizada em abril de cada ano.

(decisores técnicos e políticos) dos municípios Portugueses, para apoio às suas tomadas de decisão e, consequentemente, averiguar a maior ou menor adequabilidade do atual modelo de relato financeiro municipal para a divulgação de informação obrigatória e voluntária, de apoio às tomadas de decisão internas.

Numa segunda fase, complementar à primeira, procura-se perceber o porquê da maior/menor utilidade do relato da informação financeira municipal, bem como recolher sugestões para melhorias no seu atual modelo de modo a aumentar a sua utilidade para as decisões internas. Em concreto, pretende-se identificar as lacunas existentes entre o atual modelo de relato financeiro municipal (obrigatório) e o tipo de informação manifestamente útil para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais (decisores técnicos e políticos), bem como conhecer outras necessidades de informação, a fim de propor melhorias.

A base teórica para a concretização dos objetivos propostos e responder às questões colocadas assenta nas teorias explicativas das reformas em Contabilidade Pública, combinando designadamente o paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades e as teorias da contingência, institucional e legitimidade. Adicionalmente, a investigação realizada nesta tese é classificada como sendo positivista com abordagem quantitativa e interpretativa com abordagem qualitativa, para a concretização dos objetivos definidos para a primeira e segunda fases da investigação, respetivamente.

1.3 Contributos

A investigação desenvolvida nesta tese traz contributos em diferentes perspetivas.

Genericamente pode dizer-se que este estudo pretende contribuir para a literatura científica da reforma dos sistemas contabilísticos e de relato financeiro da Administração Local em geral e, em particular, para a Administração Local portuguesa, proporcionando, tanto quanto é do nosso conhecimento, a primeira avaliação *cross-section*, realizada em Portugal em todos os níveis do Governo, sobre a utilidade do relato financeiro para as tomadas de decisão dos utilizadores internos. Trata-se, portanto, de um estudo inédito em Portugal em todos os níveis de Governo, particularmente relevante dado que mais e melhor informação para as tomadas de decisão foram aspetos impulsionadores da reforma da Contabilidade Pública e Autárquica no nosso país.

A realização da análise qualitativa (através de entrevistas exploratórias), complementar à análise quantitativa (através de questionários), constitui também um importante contributo. Procurou especialmente perceber as lacunas reconhecidas entre o modelo atual de relato financeiro municipal e o modelo desejável para apoio às tomadas de decisão internas. Deste modo, permitiu identificar possíveis melhorias no atual modelo de relato financeiro municipal para uma melhor adequação às necessidades de informação para as tomadas de decisão dos decisores internos. Além disso, nesta procura por melhor adequação do atual relato de informação financeira municipal, procurou-se já atender às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público⁷ – NICSPs, que se afiguram como uma realidade no normativo contabilístico público português a curto prazo.

Numa perspetiva mais prática, o conhecimento sobre a utilidade do relato da informação financeira municipal pode ajudar os órgãos reguladores a aperfeiçoar (adequar) o atual modelo de relato em futuras reformas da Contabilidade Autárquica que venham a ocorrer, tendo presente a experiência e as necessidades dos decisores internos dos municípios Portugueses e, consequentemente, criar um instrumento que seja o mais útil possível para a sua gestão.

Em geral, espera-se que os resultados do estudo possam ser úteis para os decisores políticos e técnicos, profissionais de um modo geral, e outros preocupados com questões de gestão das entidades da Administração Local, a nível nacional e internacional.

1.4 Estrutura da tese

Com vista a atingir os objetivos propostos, esta tese compreende cinco partes fundamentais. A primeira consta deste capítulo introdutório. A segunda parte é constituída pelos Capítulos II a IV, onde enquadrámos teoricamente as reformas da contabilidade e a informação financeira das entidades governamentais, dando especial enfoque aos Governos Locais e abordamos o contexto da Administração Local portuguesa. É também feita referência ao uso e à utilidade da informação financeira na Administração Local. A terceira parte inclui apenas o Capítulo V respeitante à epistemologia e metodologia da investigação desenvolvida, designadamente a epistemologia da investigação, o problema, os objetivos e as questões da investigação, a definição das hipóteses de investigação, a da população objeto de estudo e os métodos de

⁷ Tradução do inglês *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs).

recolha dos dados. A quarta parte é constituída pelos Capítulos VI e VII respeitantes ao estudo empírico, onde se descrevem o processo de recolha e tratamento dos dados, a apresentação, análise e discussão dos resultados, respetivamente da análise quantitativa (questionário) e da análise qualitativa exploratória (entrevistas). Por último, a quinta parte inclui o Capítulo VIII que resume as principais conclusões afluindo ainda algumas limitações do estudo.

No Capítulo II são apresentadas as teorias explicativas das reformas em Contabilidade Pública e é salientado o papel da *New Public Management* nas referidas reformas. Particularmente, neste capítulo damos especial importância ao paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades e às teorias da contingência, institucional e legitimidade, uma vez que serão estas as teorias utilizadas como base teórica a este estudo.

No Capítulo III é efetuada uma abordagem genérica da *New Public Management*, de modo a contextualizarmos a reforma da Contabilidade Pública nas últimas décadas. Resumimos também as principais orientações e tendências das reformas dos sistemas contabilísticos do Setor Público seguidas a nível internacional. Seguidamente referimo-nos à reforma da Contabilidade Pública em Portugal, de forma a caracterizarmos o processo da reforma levada a cabo pelas entidades do Setor Público português. A fim de estabelecermos um paralelismo entre a realidade portuguesa e as tendências prevalentes a nível internacional das reformas no que respeita aos sistemas contabilísticos públicos, fazemos o enquadramento comparativo da posição portuguesa.

No Capítulo IV abordamos o uso e a utilidade da informação financeira na Administração Local. Para tal identificamos os principais utilizadores da informação financeira, bem como as suas necessidades de informação. Apresentamos ainda os diferentes objetivos da informação financeira e destacamos o papel desta nas tomadas de decisão. Seguidamente analisa-se a informação financeira na Administração Local portuguesa, onde se começa por caracterizar brevemente a Administração Local portuguesa, se apresenta as principais características do sistema contabilístico vigente e se descreve o processo de prestação de contas. Finalmente discutimos o papel do relato financeiro nas tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses.

O Capítulo V aborda as questões metodológicas implícitas no desenvolvimento do estudo empírico efetuado. É neste capítulo que se apresentam o problema, os objetivos e as questões

de investigação, as hipóteses de investigação a testar, a caracterização da população objeto de estudo e os métodos de recolha dos dados, aqui abordados de uma forma genérica.

Seguem-se os Capítulos VI e VII, que apresentam e discutem os resultados das duas partes do estudo empírico – análise quantitativa e qualitativa respetivamente. Em cada um destes capítulos procede-se primeiramente à apresentação dos instrumentos de recolha e tratamento dos dados recolhidos e à análise e discussão dos resultados obtidos.

No que à apresentação e análise dos resultados diz respeito, o Capítulo VI, relativo ao estudo por questionário, começa pela caracterização da amostra, sendo, em seguida, apresentada a análise descritiva dos dados recolhidos, particularmente o que diz respeito às necessidades de informação financeira e de gestão, a utilidade das demonstrações financeiras do POCAL e de outra informação financeira, os fatores potencialmente influenciadores da utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais, o modelo de relato financeiro da Administração Local e o controlo interno e oportunidade na divulgação da informação financeira. Seguidamente é efetuada uma análise fatorial para a construção das variáveis necessárias para o teste de hipóteses apresentado na secção seguinte. Posteriormente apresenta-se a discussão dos resultados.

No Capítulo VII, relativamente aos resultados da análise qualitativa, procede-se a uma apresentação individual de cada caso estudado, seguida de uma análise comparativa onde se salienta: a adequabilidade, insuficiências e/ou falhas e satisfação com a informação divulgada no modelo de relato financeiro municipal, a elaboração e apresentação dos documentos de prestação de contas, a utilidade/uso da informação financeira divulgada e de outra informação de preparação voluntária, os fatores organizacionais internos e a adoção das NICSPs na Contabilidade Autárquica em Portugal para possível melhoria do relato financeiro municipal.

Por último, a quinta parte, comporta o Capítulo VIII onde são apresentadas as principais conclusões obtidas com a investigação desenvolvida, as implicações teórico-práticas da investigação, bem como algumas limitações constatadas ao longo do seu desenvolvimento. Posteriormente identificam-se também algumas sugestões para investigação futura.

SEGUNDA PARTE

**CONTABILIDADE E INFORMAÇÃO FINANCEIRA DAS
ENTIDADES GOVERNAMENTAIS: ESPECIAL ENFOQUE
NOS GOVERNOS LOCAIS**

CAPÍTULO II.

**TEORIAS EXPLICATIVAS DAS REFORMAS EM
CONTABILIDADE PÚBLICA**

SEGUNDA PARTE

CONTABILIDADE E INFORMAÇÃO FINANCEIRA DAS ENTIDADES GOVERNAMENTAIS: ESPECIAL ENFOQUE NOS GOVERNOS LOCAIS

Capítulo II. Teorias explicativas das reformas em Contabilidade Pública

2.1 Notas preliminares

O facto de considerar a contabilidade como um fenómeno organizativo e social levou a que, nos últimos anos, os investigadores desta área adotassem diferentes abordagens metodológicas e teóricas. As recentes metodologias adotadas consideram as investigações interpretativas e críticas⁸ de carácter mais qualitativo, mediante a aplicação de teorias sociais. A análise das implicações dos atuais desenvolvimentos teóricos nas práticas contabilísticas leva a que os investigadores recorram às teorias organizacionais e comportamentais, complementando deste modo a abordagem racional da teoria económica (Scapens, 2006; Vieira, 2009). A incerteza e ambiguidade nas decisões e a dificuldade em controlar os comportamentos individuais que caracterizam o atual ambiente organizacional justificam

⁸ Na opinião de Vieira (2009), as investigações interpretativa e crítica são abordagens alternativas às investigações positivista e normativa (vertentes da teoria económica).

também, na opinião de Ryan *et al.* (2002a), a necessária utilização de outros paradigmas procedentes de outras ciências sociais.

A partir da década dos setenta, a contabilidade tem presente o fim para o qual é produzida, levando ao aparecimento do designado “paradigma utilitário”. Os aspetos comportamentais começaram a despertar mais interesse do que os aspetos económicos, nomeadamente do que a medição do resultado real (Tua Pereda, 1996).

À semelhança do setor privado, os novos desenvolvimentos da Contabilidade do Setor Público implicaram também, nos últimos anos, uma mudança nas teorias que explicam as reformas verificadas nesta área, onde o contexto organizacional passa também a ser elemento de análise (Scapens, 1994; Olson *et al.*, 1998; Burns & Scapens, 2000; Panozzo, 2000; Ter Bogt & Van Helden, 2000; Van Helden & Ter Bogt, 2001; Caccia & Steccolini, 2006; Nor-Aziah & Scapens, 2007; Ter Bogt, 2008a, 2008b; Cohen, 2009; Pina *et al.*, 2009). Nesta linha, alguns estudos centram-se na explicação da mudança organizacional e das reformas adotadas na contabilidade de gestão pública (Brignall & Modell, 2000; Lapsley & Pallot, 2000; Ter Bogt & Van Helden, 2000; Van Helden & Ter Bogt, 2001; Budding, 2004; Modell, 2001, 2003, 2004; Nor-Aziah & Scapens, 2007; Ter Bogt, 2004, 2008a, 2008b). Vários investigadores têm questionado a eficácia das iniciativas oriundas da NPM (Lapsley e Pallot, 2000; Pollitt, 2000; Olson *et al.*, 2001; Lapsley, 2008, 2009) que, na maioria das vezes, conduzem a uma mudança das estruturas formais, sem impacto material nas operações e procedimentos internos (Van Helden & Ter Bogt, 2001; Ter Bogt, 2008a, 2008b). Na atualidade, os estudos no âmbito da NPM sobre a Contabilidade Pública têm como objetivo central analisar os efeitos reais das reformas dos sistemas contabilísticos nas organizações públicas, procurando identificar as principais razões para as diferenças entre as mudanças formais e as reais. O estudo dos processos que afetam a escolha das práticas contabilísticas, nas organizações do Setor Público, é considerado uma forma de compreender melhor a razão para este *gap* (Ter Bogt, 2008b). Por exemplo, Blöndal (2003), Cohen (2009), Kober *et al.* (2010) e Andriani *et al.* (2010) atribuem ênfase à introdução das reformas na Contabilidade do Setor Público, juntamente com outras reformas administrativas, para a melhoria do processo de tomada de decisão nas entidades públicas. Nor-Aziah & Scapens (2007) referem que o impacto da reforma da Contabilidade do Setor Público no processo de decisão é constrangido quer social quer institucionalmente e pode, potencialmente, alterar-se significativamente de um contexto para outro.

Desta forma, a perspectiva de investigação em Contabilidade do Setor Público centrada nos pressupostos das teorias económicas (nomeadamente da teoria da agência), é limitada e exige a complementaridade de outras abordagens de investigação (Ryan *et al.*, 2002b; Lapsley, 2009), designadamente as que derivam da teoria das ciências sociais (como seja a teoria organizacional). As perspectivas e metodologias de investigação tem evoluído no sentido de enfatizar a explicação das práticas observadas, resultantes das reformas da gestão e da Contabilidade Pública no âmbito da NPM, a influência do contexto organizacional e institucional no seu sucesso, bem como o seu impacto na mudança organizacional (Ryan *et al.*, 2002b). O papel da NPM, as necessidades de informação e as reformas da Contabilidade Pública e as teorias explicativas das referidas reformas, dominantes na investigação em Contabilidade Pública com particular relevância para esta tese, são apresentados nas secções seguintes.

2.2 *New Public Management*, necessidades de informação e reformas da Contabilidade Pública

O atual contexto organizacional do Setor Público, assente na promoção da transparência e prestação de responsabilidades, bem como na melhoria dos índices de economia, eficiência e eficácia da atividade governamental (Hood, 1991, 1995a, 1995b; Broadbent & Guthrie, 1992; Osborne & Gaebler, 1992; Dunleavy & Hood, 1994; Olson & Peters, 1996; Olson *et al.*, 1998; Broadbent & Laughlin, 1998; Guthrie *et al.*, 1999; Lapsley & Pallot, 2000; Caperchione, 2006; Lapsley, 2001, 2009; Watkins & Arrington, 2007; Samaratunge *et al.*, 2008, Rkein, 2008), conduziu a novos desenvolvimentos também na investigação em Contabilidade Pública.

Durante as últimas três décadas, foram levadas a cabo reformas de grande alcance no Setor Público de vários países, inspiradas nos conceitos da NPM. Segundo Pollit & Bouckaert (2000) e Montesinos & Brusca (2007), estas reformas resultam de um conjunto de fatores económicos, sociais, políticos e tecnológicos, entre os quais cabe destacar os problemas de défice orçamental.

A necessidade crescente, sentida pelos Governos, sobretudo nas democracias modernas e economias de mercado em melhorar o processo de responsabilidades⁹, interno e externo, perante os órgãos legislativos e cidadãos em geral (Olson *et al.*, 2001; Chan, 2003; Bovens, 2005; Lee, 2008; Rkein, 2008; Hookana, 2008; Reginato, 2008), levou ao desenvolvimento de um novo sistema de informação financeira, no Setor Público, capaz de proporcionar informação mais adequada para as tomadas de decisão. A este propósito, Olson *et al.* (2001) consideram que instituir uma maior qualidade no processo de tomada de decisão a nível financeiro, no Setor Público, constitui o requisito principal da NPM. Por sua vez, Bergmann (2011) considera que, numa fase inicial, o ponto-chave das reformas introduzidas nos Governos tinha como foco principal as tomadas de decisão de natureza económico-financeira e orçamental, e o controlo dos ativos.

A modernização da gestão pública levou a uma reestruturação na forma como as entidades públicas estavam organizadas e no modo como eram geridas (Guthrie, 1998; Lapsley, 1999; Bovaird & Löfler, 2003; Chan, 2003; Rkein, 2008). A NPM centra-se na redução das diferenças entre os setores público e privado, aproximando as práticas de gestão de um às do outro (Hood, 1995a, 1995b; Laspley, 2009).

Em consequência das reformas implementadas, no âmbito da NPM, introduziram-se modificações ao nível da administração financeira do Estado com a introdução do *New Public Financial Management* (NPFM). Assim, o novo modelo de gestão financeira assenta na obtenção de informação sobre os níveis de eficiência e eficácia bem como sobre os *outputs* e *outcomes* produzidos pelos serviços públicos (*achievements*). Este processo de reforma da gestão e da Contabilidade Pública é uma consequência da evolução do processo de *accountability*, ou seja, o sistema de informação financeira teria de evoluir no sentido de satisfazer as novas necessidades de informação da comunidade em geral. O sistema de contabilidade baseado no regime de caixa tornou-se insuficiente para atender à mudança das novas necessidades de informação da gestão, designadamente por não permitir uma imagem correta da situação financeira e económica das organizações públicas, nem divulgar informação adequada e útil para facilitar o processo de controlo, planeamento e avaliação de desempenho (Cohen, 2007; Lapsley, 1999). Assim, a passagem de um sistema de informação

⁹ Olson *et al.* (2001:507) distinguem responsabilidade de *accountability*. No contexto do Setor Público, enquanto que a responsabilidade está diretamente associada com a forma como os funcionários levam a cabo uma determinada ação no momento, a *accountability*, por outro lado, refere-se à prestação de contas sobre as ações passadas ou a levar a cabo no futuro.

centrado nos *inputs* para um modelo focado nos *outputs* e *outcomes* resultou da necessidade de promover o processo de *accountability* (financeira e de gestão), o *value for money* e, em consequência, melhorar o desempenho organizacional através da criação de uma estrutura de indicadores que permita medir e avaliar esse desempenho (Pallot, 1992; Olson *et al.*, 1998; Lapsley, 1999, 2009; Hyndman & Connolly, 2011). Olson *et al.* (1998) argumentam que, deste modo, a NPM enfatiza a importância da dimensão da contabilidade, o que leva os autores a considerarem que a mudança no sistema de Contabilidade Pública representa um dos elementos “chave das reformas financeiras”. Também, Hood (1995b) é da opinião que a mudança do sistema de informação financeira assumiu um papel central no crescimento da NPM ao promover novos modelos de prestação de responsabilidades orientados para os resultados e não para os processos, como vinha sendo habitual.

Stewart (1994) discute a responsabilidade dos sistemas de contabilidade no contexto do processo de responsabilidades. O autor assinala que um sistema de contabilidade deverá produzir informação tendo em consideração vários níveis de responsabilidade, na medida em que as necessidades de informação dos grupos de utilizadores poderão diferir. Por exemplo, os cidadãos poderão ter maior interesse nos resultados ou na eficácia de uma entidade do Setor Público, enquanto que os órgãos legislativos poderão demonstrar mais interesse na informação que relata o desempenho organizacional, incluindo a eficiência e a legalidade das ações levadas a cabo (Hyndman & Anderson, 1998).

Com a transição para um modelo de gestão pública centrado agora nas questões de eficiência e de eficácia, é inevitável a mudança para a *accountability* de gestão, na medida em que os objetivos e propósitos da *accountability* financeira (visando apenas verificar o cumprimento do orçamento aprovado, das leis, regras e procedimentos) não permitem satisfazer as necessidades de informação do novo modelo de gestão (Ryan, 1998; Guthrie, 1998; Taylor & Rosair, 2000; Mack, 2004).

De acordo com o referido, os processos de reforma relacionados com os modelos de gestão e de contabilidade do Setor Público são geralmente identificados na literatura como experiências no âmbito da NPFM. Os principais aspetos que caracterizam a NPFM são (Olson *et al.*, 1998, 2001; Guthrie *et al.*, 1999):

- o crescente interesse pela informação financeira e emissão de normas contabilísticas para as entidades do Setor Público;

- a introdução do *accrual accounting* e *budgeting*¹⁰;
- a descentralização das responsabilidades económicas;
- a mudança nos sistemas de auditoria interna e externa;
- a introdução de técnicas de gestão do setor privado, bem como promover a avaliação da medição de desempenho a fim de monitorar o grau de eficiência e eficácia dos serviços públicos prestados, e avaliar as consequências financeiras das decisões da gestão;
- a utilização de medidas financeiras e de desempenho para avaliar a produção e os resultados obtidos das diferentes atividades do Setor Público; e
- a ênfase da auditoria de desempenho e dos processos de avaliação organizacional.

No entanto, salienta-se que os processos de reforma NPFM realizados em todo o mundo são caracterizados por semelhanças, mas também por diferenças, resultantes, em certa medida, dos níveis de desenvolvimento dos sistemas de contabilidade dos Governos nacionais (Lüder & Jones, 2003).

Para Christiaens & Peteghem (2007) a reforma da Contabilidade Pública tem sido muitas vezes o primeiro passo de reforma dos Governos e é por isso que pode ser considerada como uma condição importante e pré-requisito para o sucesso de outras reformas governamentais consequentes da NPM, tais como as reformas administrativas e de gestão. Neste sentido, para os autores a implementação eficaz e bem-sucedida da reforma da contabilidade desempenha um papel importante e dominante na implementação e sucesso de outras práticas e técnicas da NPM nas organizações públicas.

As mudanças introduzidas na gestão pública, no contexto da NPM, têm sido implementadas por alguns países num ritmo mais rápido do que noutros Hood (1995b), permitindo identificar países adotantes de elevada (Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido), média (Áustria, Itália e República da Irlanda) e de reduzida intensidade (Japão, Grécia e Espanha). Segundo Hood (1995b), a orientação política, o desempenho macroeconómico e a dimensão dos Governos podem constituir importantes determinantes na adoção das técnicas da NPM nos diferentes países. De um outro modo, Pollitt & Bouckaert (2004) e Hookana (2008) alegam que as

¹⁰ O sistema contabilístico e orçamental é baseado no princípio do acréscimo. Isto é, a elaboração do orçamento e o processo contabilístico estão orientados para os resultados e para o desempenho financeiro e orçamental alcançado (Lapsley, 1999).

reformas são mais facilmente implementadas em Estados centralizados e com Governos maioritários. A influência do ambiente institucional e cultural no processo de mudança organizacional é também apontada por Pollitt & Bouckaert (2004) e Hookana (2008). Para Lüder (2002) o sistema contabilístico das organizações constitui também outro fator determinante no sucesso dos programas de reformas no Setor Público.

De acordo com Brusca & Benito (2002) e Benito *et al.* (2005), dotar a Contabilidade Pública de um conteúdo mais amplo para que a informação elaborada seja útil para as tomadas de decisão, tem sido a característica comum de todas as reformas levadas a cabo em diferentes países. Segundo os autores, o alcance destas reformas foi diverso, chegando, inclusivamente, a afetar os próprios objetivos da informação financeira e os procedimentos de registo utilizados, levando à adoção de diferentes bases de contabilização.

Adicionalmente, a literatura internacional mostra que a introdução do regime do acréscimo nos sistemas de informação contabilística tem sido também uma das linhas mais importantes da recente reforma da Contabilidade do Setor Público (Pallot, 1997; Brorström, 1998; Guthrie, 1998; Perrin, 1998; Chan, 2003; Van der Hoek, 2005; Brusca & Montesinos, 2006a; FEE, 2007; Rkein, 2008; Montesinos & Brusca, 2009; Hyndman & Connolly, 2011). O estudo da utilidade da informação preparada na base de acréscimo é controverso e debatido em vários estudos internacionais, designadamente no que respeita à sua utilidade para as tomadas de decisão. Christensen (2007:59) reconhece que embora *“saibamos que o processo de introdução da contabilidade de acréscimo, no Setor Público, foi dispendioso e confuso, desconhecemos o seu impacto sobre as decisões dos gestores”*. Por sua vez, Bergmann (2011:20) assinala que a contabilidade em base de acréscimo é um *“(...) fator vital para a boa gestão financeira do Governo”* na medida em que a informação preparada segundo este tipo de contabilidade revela-se muito útil para as tomadas de decisão na Suíça. Também, para Hyndman & Connolly (2011), a informação preparada segundo a contabilidade em base de acréscimo permite tomar decisões mais bem fundamentadas sobre o equilíbrio entre as despesas correntes e de capital, ao conhecer o custo de oportunidade e de capital e o consumo ao longo do tempo.

Em síntese, as alterações nos modelos de gestão introduzidas no âmbito da NPM, geraram novas necessidades informativas que conduziram, à escala global, reformas acentuadas na Contabilidade Pública e no respetivo relato financeiro. Os dirigentes das entidades públicas passaram a necessitar de informação mais útil e oportuna para poderem tomar decisões de

modo mais adequado, pelo que o paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades, passou a ser central para explicar as inovações introduzidas nos sistemas de contabilidade e relato financeiro.

Neste sentido, esta abordagem da utilidade da informação surge como fundamento teórico central para o estudo a desenvolver e será considerada na análise empírica que aqui se realiza sobre a utilidade do relato financeiro dos municípios Portugueses.

2.3 Contexto teórico da investigação sobre as reformas em Contabilidade Pública

Apesar das suas origens predominarem essencialmente na investigação em contabilidade no setor privado, designadamente na contabilidade de gestão e até mesmo na sociologia organizacional, há teorias explicativas que têm vindo a assumir-se como importantes paradigmas de investigação em contabilidade no contexto do Setor Público (fundamentalmente na contabilidade de gestão).

As mudanças contínuas nos sistemas sociais, geradas pela instabilidade da conjuntura atual, desencadeiam a necessidade de elaborar novas formas de organizações e adotar modelos de gestão para lidar com essa instabilidade. Dada a importância que o contexto organizacional e social tem vindo a assumir nas reformas da gestão e Contabilidade Pública, os investigadores passam a preocupar-se cada vez mais em estudar a contabilidade com base em algumas abordagens alternativas às teorias económicas, designadamente à teoria da agência¹¹, como forma de colmatar as limitações da perspetiva económica.

Deste modo, tem-se também vindo a assistir a uma proliferação de estudos empíricos baseados nas teorias das ciências sociais, nomeadamente na teoria organizacional, com o objetivo de explicar a mudança organizacional e as reformas adotadas no Setor Público, incluindo a reforma de gestão financeira e contabilidade (Scapens, 1990, 1994; Olson *et al.*,

¹¹ A teoria da agência analisa, em termos económicos, as relações entre principais e agentes. A ideia central das relações de agência é que os principais delegam a gestão da organização aos agentes, os quais deverão atuar em seu interesse (Zimmerman, 1977). O objetivo é estabelecer esquemas de incentivos para conseguir que os agentes atuem de acordo com os interesses dos principais. Para que tal se verifique, deverão existir contratos que estipulem quais são os direitos e as obrigações dos agentes (Zimmerman, 1977).

A aplicação da teoria da agência do âmbito do Setor Público centra-se, fundamentalmente, nas questões relacionadas com a prestação de contas, em que os agentes são os dirigentes das entidades e os principais os cidadãos (García, 2002).

1998; Burns & Scapens, 2000; Panozzo, 2000; Brignall & Modell, 2000; Lapsley & Pallot, 2000; Ter Bogt & Van Helden, 2000; Van Helden & Ter Bogt, 2001; Modell, 2001, 2003, 2004; Budding, 2004; Pollitt, 2006; Ter Bogt, 2004, 2008a, 2008b; Caccia & Steccolini, 2006; Nor-Aziah & Scapens, 2007; Rkein, 2008; Pina *et al.*, 2009). À luz destas teorias os autores procuram explicar a mudança organizacional, e as reformas da gestão e contabilidade públicas, designadamente dos sistemas contabilísticos. Em concreto, os autores procuram compreender as razões para a lacuna existente entre a regulamentação e as práticas contabilísticas adotadas pelas organizações, ou seja, pretendem compreender se as reformas no âmbito da NPFM foram introduzidas no sentido de colmatar as limitações reais dos sistemas de informação contabilística ou, unicamente para cumprimento dos requisitos da legislação.

A literatura tradicional sugere que os motivos de natureza económica (para melhorar a eficiência e a eficácia) têm sido as principais motivações para a mudança organizacional. Porém, à luz da teoria organizacional, são os fatores institucionais (externos) – competitividade, Governo, grupos profissionais, tecnologia e clientes – e culturais (internos) – necessidade de eficiência, profissionalismo, mudança na dinâmica da autonomia, dimensão e complexidade da organização e procura de estratégias organizacionais – que assumem um papel de destaque na explicação da mudança organizacional, incluindo a dos sistemas contabilísticos (Scapens, 1994; Burns & Scapens, 2001; Deegan, 2002). Deegan (2002) considera que as pressões internas e externas referidas conduzem à mudança organizacional quando interrelacionadas e interligadas.

O processo de tomada de decisão tende a ser semelhante em todas as organizações, mesmo que as decisões digam respeito a assuntos particulares das organizações dos diferentes setores público ou privado (Tarter & Hoy, 1998). A eficácia dos modelos de decisão depende das circunstâncias que moldam a organização (Tarter & Hoy, 1998). As mudanças organizacionais das entidades públicas, face às novas exigências da NPM, desencadearam novas necessidades de informação para as tomadas de decisão. Adicionalmente, os decisores passam a necessitar de informação útil e oportuna para poderem tomar as decisões mais adequadas, acentuando, por isso, a importância do estudo do paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades. Todavia, as mudanças organizacionais podem ser potencialmente afetadas por um conjunto de fatores externos e internos que devem ser considerados no processo de tomada de decisão (Haldma & Lääts, 2003). Neste âmbito, em

complemento ao paradigma da utilidade da informação, as teorias da contingência, institucional e legitimidade podem ser utilizadas para explicar as reformas da Contabilidade Pública, nomeadamente para explorar os fatores que afetam o processo de tomada de decisão no contexto das entidades públicas, designadamente dos Governos Locais.

2.3.1 Paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades

Nas últimas décadas, assistiu-se a novos desenvolvimentos nos sistemas de informação de contabilidade, em consequência do surgimento do paradigma da utilidade que deve orientar a informação financeira aos seus utilizadores e às necessidades destes (Jones & Pendlebury, 2000). Os atuais sistemas de contabilidade têm agora como principal objetivo preparar e divulgar informação, cuja finalidade é possibilitar aos utilizadores efetuarem juízos e tomarem decisões informadas.

A ênfase utilitarista dos sistemas de informação de contabilidade das entidades do Setor Público, imposta pela recente reforma da Contabilidade Pública, levou à implementação de um sistema contabilístico que divulgue informação mais abrangente e adequada sobre a gestão dos recursos públicos e proporcione uma base para melhorar o controlo económico e financeiro das atividades governamentais. Por outras palavras, é pretendido uma contabilidade mais informativa e útil para as tomadas de decisão e prestação de responsabilidades (Lüder, 1992). Isto significa, uma evolução da Contabilidade Pública para o paradigma da utilidade, que proporcione informação mais completa sobre os ativos, passivos, rendimentos, gastos, património e suas alterações (Ouda, 2004, 2007).

Para Lüder (1992) a inovação em Contabilidade Pública deve estar relacionada com a implementação de um sistema contabilístico mais informativo, que proporcione mais e/ou melhor informação com respeito à gestão da entidade. Isto é, a informação financeira elaborada e divulgada deverá procurar dar uma imagem, o mais fiel possível, da gestão realizada. Neste sentido, diversos autores, como por exemplo, Ouda (2004, 2007) e Caba *et al.* (2009), consideram a introdução da contabilidade em base de acréscimo e, por conseguinte a implementação das NICSPs, uma inovação total ou radical dos sistemas de Contabilidade Pública, que permitirá, entre outros aspetos, que o sistema de informação contabilística evolua para um paradigma de maior utilidade (Lüder, 1992). A diferença mais significativa reside

nos atuais objetivos gerais do relato financeiro, agora também direcionado para os utilizadores internos e suas necessidades informativas.

Bernardes (2001) constata também a existência do paradigma dos utilizadores da informação na Contabilidade Pública, quando assinala que os sistemas de informação contabilística no Setor Público deixaram de ser concebidos a partir de puras estruturas abstratas, passando a ser concebidos a partir das necessidades de informação dos seus utilizadores. *“De uma «verdade única» passamos para uma «verdade orientada para o utilizador», tendo como finalidade essencial a de proporcionar a maior utilidade possível para o processo de decisão do destinatário da informação contabilística”* (Bernardes, 2001:128).

Para Vela (1992) e Jorge (2003) a definição dos objetivos da informação financeira, segundo um processo lógico, requer, em primeiro lugar, identificar os utilizadores da informação, bem como as suas necessidades. O relato financeiro será útil e adequado quando satisfizer as necessidades dos seus utilizadores. Porém, muitas das vezes o que os utilizadores esperam do relato é substancialmente distinto do que este lhes proporciona.

O Setor Público apresenta características particulares em relação ao setor privado, como a *“heterogeneidade, fragmentação do poder, responsabilidade e ausência de mercado...a prestação de um serviço como prioridade, ausência de fins lucrativos, dificuldades na medição do output, sentido diferente de proveito, ênfase na posição financeira, importância do orçamento e importância da legalidade”* (Vela, 1992:115). Atentos às características apresentadas, o grupo de utilizadores potenciais da informação financeira do Setor Público é diverso, o que dificulta largamente o poder de elaborar e divulgar informação que satisfaça as necessidades de todos os potenciais utilizadores (Jones & Pendlebury, 2000). Por isso, a diferença de expectativas que se produz deve ser colmatada com a divulgação de informação adicional pelas próprias entidades governamentais ou por outros agentes económicos (Vela, 1992).

Bellostas (1997:111) define o conceito de utilizador *“como todo o agente da economia que precisa de conhecer todos os aspetos referentes à atividade económica e financeira, possibilitando o seu processo de decisão, e com um direito razoável ao acesso da informação financeira”*. O conceito de utilizador da informação financeira, enquanto toda a pessoa ou entidade que tem interesse na informação económica e financeira, deve ser distinguido do conceito de *stakeholder* da informação financeira, pois como refere Fernández (2000:102),

stakeholder da informação contabilística é toda a pessoa ou entidade a quem se divulga informação. Jones & Pendlebury (2000, 2004) explicam que todos os indivíduos de uma população podem ser assumidos como utilizadores ou potenciais utilizadores das contas anuais das entidades do Setor Público. Esta tese centrar-se-á no conceito de utilizador, que em nossa opinião, é aquele *stakeholder* que faz uso do relato da informação financeira.

Rutherford (1992:267) refere que a “*investigação dos utilizadores da informação financeira pode ser desenvolvida positiva ou normativamente*”. Na abordagem positiva são utilizados métodos empíricos para identificar os atores que dizem utilizar, ou deveriam utilizar, a informação financeira das entidades públicas, assim como para conhecer quais são as decisões que os utilizadores desejam tomar e perceber que tipo de informação é considerada necessária para as suas tomadas de decisão. Por sua vez, a abordagem normativa consiste na definição teórica, à priori, de um plano detalhado das necessidades de informação de um grupo de utilizadores, reais ou potenciais, em conjunto com uma lista de decisões que podem ser tomadas como verdadeiras. Para o autor, nas entidades públicas, a maior dificuldade não está na identificação dos utilizadores mas sim, no conhecimento das decisões que um utilizador poderá vir a tomar a partir da informação financeira.

Em síntese, o paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades concebe o sistema contabilístico como um “meio” para a divulgação de informações úteis para a tomada de decisão, o que implica conhecer os principais utilizadores da informação e suas necessidades. A ênfase do paradigma da utilidade na Contabilidade Pública acentuou-se com as reformas introduzidas, a nível mundial, nos sistemas de informação de contabilidade e no relato financeiro, com a preparação e divulgação de informação para apoio às tomadas de decisão internas, consequência das alterações nos modelos de gestão introduzidas no âmbito da NPM, gerando novas necessidades informativas.

2.3.2 Teoria da contingência

Os primeiros estudos no âmbito da teoria da contingência surgiram na década dos sessenta do Século XX. Numa visão geral sobre a evolução desse tipo de estudos, Reid & Smith (2000) afirmam que, enquanto os primeiros estudos explicam como a estrutura organizacional é formada, os trabalhos da atualidade recorrem à teoria da contingência para explorar de que modo determinadas circunstâncias moldam os sistemas de controlo e de contabilidade das organizações.

A teoria da contingência é uma perspectiva teórica do comportamento organizacional que enfatiza o modo pelo qual as contingências ou constrangimentos, como o dimensão, a incerteza do ambiente, a tecnologia e as pressões ambientais, afetam o desenvolvimento e funcionamento das organizações (Thomas, 1991; Chenhall, 2003). As contingências ou os constrangimentos influenciam a estrutura das organizações nos níveis de formação, especialização, diferenciação e burocratização (Covaleski *et al.*, 1996). Isto é, a teoria da contingência procura identificar as relações entre as características internas e externas duma organização e a sua capacidade de gestão (Ryan *et al.*, 2002b).

A teoria da contingência *“baseia-se na premissa da inexistência de um sistema de controlo e de contabilidade aplicável a todas as organizações em quaisquer circunstâncias, na medida em que as mudanças ocorrem nos referidos sistemas em função do impacto de determinados tipos de acontecimentos”* (Otley, 1980:413). Ou seja, não há uma definição universal de um modelo de sistema de controlo e de contabilidade de gestão adequado e aplicável a todas as organizações e circunstâncias (Anessi-Pessina *et al.*, 2008). A ideia básica da teoria da contingência é que não há um modelo ideal para planear, organizar ou controlar. As organizações terão que adotar novas práticas contabilísticas à procura de um melhor ajuste entre os seus sistemas administrativos e os fatores contingentes (Anessi-Pessina *et al.*, 2008; Woods, 2009). O desenho de um novo sistema dependerá da capacidade da organização para reconhecer e se adaptar às mudanças em função dos fatores externos e internos.

Apesar da teoria da contingência ter sido desenvolvida no setor privado, e fortemente utilizada no âmbito da contabilidade de gestão, tem-se verificado o aparecimento de alguns estudos sobre a importância da perspectiva da contingência na explicação das reformas da gestão e contabilidade públicas, investigando, particularmente, a introdução de novos sistemas de medida e de gestão do desempenho nas organizações públicas (Lüder, 1992, 2002; Gupta

et al., 1994; Monsen & Näsi, 1998; Pollitt & Bouckaert, 2004; Budding, 2004; Anessi-Pessina *et al.*, 2008; Woods, 2009).

A principal limitação da teoria da contingência é que esta tende a ignorar o impacto das forças sociais sobre a escolha das inovações organizacionais (Palmer & Dunford, 2001). Os argumentos institucionais enfatizam a importância dos fatores sociais, políticos e institucionais na formação organizacional (Palmer & Dunford, 2001). A teoria da contingência argumenta que as práticas contabilísticas são influenciadas pelos fatores ambientais com o fim de aumentar a eficiência e a eficácia duma organização (Geiger & Ittner, 1996).

2.3.3 Teoria institucional

Com o reconhecimento, na década dos sessenta, da importância que o meio envolvente tem na definição das estruturas e práticas das organizações, a teoria institucional tem sido amplamente utilizada, nos últimos anos, por investigadores para compreender e descrever os fenómenos sociais, nomeadamente da contabilidade de gestão (Johnsen, 2005; Ribeiro & Scapens, 2006; Major & Ribeiro, 2009).

A teoria institucional é uma das várias abordagens institucionais propostas e desenvolvidas na literatura no âmbito da teoria organizacional. Considera que as expectativas e os valores, tanto dentro como fora das organizações, bem como as regras da sociedade, também podem desempenhar um papel na decisão de introduzir mudanças contabilísticas. A teoria institucional defende que as organizações ganham legitimidade se se adaptarem às expectativas externas, ou seja, existe pressão para a introdução de determinadas práticas de contabilidade sem ter em conta se isso será benéfico, ou não, para as organizações (Geiger & Ittner, 1996). Esta abordagem institucional difere das outras teorias, de carácter racionalista¹², por compreender que os fenómenos económicos, sociais, políticos e culturais compõem o ambiente institucional, moldam o significado de conceitos como indivíduo, ação social, Estado e sociedade (DiMaggio & Powell, 1991; Meyer & Rowan, 1991; Oliver, 1991; Ryan *et al.*, 2002b; Modell, 2004; Carpenter & Feroz, 2001, 2007; Chapman, 2009; Reginato, 2010). A abordagem institucional, para além de considerar um ambiente técnico regido pelas

¹² A abordagem racional, no âmbito da teoria económica, sugere que as novas práticas organizacionais são introduzidas para melhorar a eficiência e eficácia das organizações (Budros, 1999), mas esquece o impacto das forças sociais neste processo (Palmer & Dunford, 2001).

lógicas da eficiência e da eficácia, contempla também a dimensão institucional. DiMaggio & Powell (1991:8) assinalam que a teoria institucional é vista segundo as novas abordagens institucionalistas da teoria organizacional como “*uma rejeição do modelo racional, um interesse nas instituições como variáveis independentes e uma viragem em direção às explicações culturais e cognitivas*”.

No âmbito do Setor Público, nos últimos anos, a teoria institucional (nomeadamente, a corrente da *New Institucional Sociology*) também tem sido frequentemente utilizada por diversos investigadores que procuram compreender a mudança organizacional do Setor (Gupta *et al.*, 1994; Carruthers, 1995; Lapsley & Pallot, 2000; Brignall & Modell, 2000; Ter Bogt & Van Helden, 2000; Van Helden & Ter Bogt, 2001; Dacin *et al.*, 2002; Ter Bogt, 2008a, 2008b; Pina *et al.* 2009; Grossi & Reichard, 2009). Por exemplo, Guthrie (1998) e Lee (2008), ambos no contexto australiano, recorreram à abordagem institucional para explicarem o modo como as entidades públicas comunicam com os diferentes *stakeholders*.

A teoria institucional é utilizada para explicar o modo como as organizações respondem às pressões dos seus ambientes institucionais (Carpenter & Feroz, 2001, 2007; Chapman, 2009; Reginato, 2010). Procura identificar um conjunto de fatores externos que podem pressionar ou induzir o processo de mudança interna a fim de obter a legitimidade externa (DiMaggio & Powell, 1991; Meyer & Rowan, 1991; Lapsley & Pallot, 2000). A tendência das organizações para a uniformidade em relação ao ambiente institucional é denominada de “isomorfismo”. O conceito de isomorfismo explica o processo no qual as organizações se ajustam às normas aceitáveis da população, com o objetivo de autodefesa mediante os problemas para os quais ainda não têm soluções próprias e desenvolvendo condutas semelhantes a outras. O isomorfismo é a causa principal das organizações assumirem determinadas formas semelhantes entre elas (DiMaggio & Powell, 1991) e fundamental para promover a sobrevivência e sucesso organizacionais (Major & Ribeiro, 2009).

O processo pelo qual as organizações tendem a adotar as mesmas práticas e estruturas ao longo do tempo, em resposta às pressões institucionais é chamado de isomorfismo institucional (*institutional isomorphism*) (DiMaggio & Powell, 1991).

A mudança isomórfica institucional pode ocorrer segundo três mecanismos (DiMaggio & Powell, 1991): isomorfismo coercivo, normativo e mimético. O isomorfismo coercivo resulta de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações e

expectativas da sociedade, diante de um contexto legal, económico e político compartilhado, assim como de pressões formais e informais exercidas pelo Estado, as quais levam as organizações a tomar decisões de adotar uma determinada prática (no caso dos Governos Locais, pressões da Administração Central e/ou Regional). Isomorfismo mimético ocorre em condições de incerteza e de reduzida estabilidade, quando as organizações imitam as práticas já testadas e bem sucedidas em outras organizações similares. Isomorfismo normativo decorre da profissionalização que institui um conjunto de normas e procedimentos delimitados para uma ocupação ou atividade específica; este tipo de isomorfismo ocorre como resultado da partilha de valores e ideias sobre comportamentos adequados, muitas vezes, difundida através dos grupos profissionais e académicos. Os três mecanismos de isomorfismo nem sempre podem ser empiricamente distintos podendo, segundo as diferentes pressões isomórficas, atuar em simultâneo (DiMaggio & Powell, 1991).

2.3.4 Teoria da legitimidade

A teoria da legitimidade é considerada como uma das teorias dominantes na investigação sobre a divulgação de informação, sendo vários os estudos que consideram que as organizações têm como principal motivação a preocupação em legitimarem as suas atividades (e.g., Dowling & Pfeffer, 1975; Suchman, 1995; Deegan & Rankin, 1996; O'Donovan, 1999, 2002; Deegan, 2002; Guthrie *et al.*, 2004).

A teoria da legitimidade baseia-se na noção de um “contrato social” hipotético entre a entidade que relata e a sociedade em que esta atua (Guthrie *et al.*, 2004; Deegan, 2002). Este “contrato social” é usado para representar a multiplicidade de expectativas que a sociedade tem sobre a forma como a organização deve continuar as suas operações (Guthrie *et al.*, 2004). A teoria da legitimidade pressupõe que a gestão de uma entidade que relata está perfeitamente consciente das perceções da sociedade sobre o assunto. Para cumprir os termos de um “contrato social”, uma organização compromete-se a executar várias “ações socialmente desejáveis, adequadas ou apropriadas, no âmbito de um sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições, em troca da aprovação dos seus objetivos e outras recompensas que garantam a sua sobrevivência” (Suchman, 1995:574). Ao fazê-lo, a sociedade “confere” à organização um “estado de legitimidade” (Deegan, 2002:292). Deste modo, a legitimidade organizacional está claramente ligada à sobrevivência organizacional (Neu *et al.*, 1998; Deegan, 2002) e também à comunicação entre a organização

e os vários públicos “relevantes” (Suchman, 1995). O “contrato social” pode efetivamente ser revogado se o comportamento da organização não estiver de acordo com os valores e normas sociais (Dowling & Pfeffer, 1975; Suchman, 1995; Deegan, 2002). Quando tal se verifica, desenvolve-se um desfasamento de legitimidade – *legitimacy gap*.

Suchman (1995) identifica duas correntes literárias que procuram justificar a legitimidade organizacional: uma abordagem estratégica e uma abordagem institucional. Na ótica da abordagem estratégica, a legitimidade é vista com um recurso operacional que as organizações extraem – frequentemente de forma competitiva – do ambiente cultural onde estão inseridas e utilizam na persecução dos seus objetivos. Neste caso, a legitimidade deriva das transações de recursos efetuadas entre a organização e o ambiente onde se insere. Na abordagem institucional (ver secção anterior), a organização é vista como fazendo parte do ambiente e a legitimidade deriva da conformidade com as normas e valores exigidos.

O’Donovan (1999, 2002) e Neu *et al.* (1998) assinalam que a abordagem estratégica permite oferecer às organizações uma maneira de sustentarem a legitimidade organizacional, sem necessariamente alterarem os seus modos operacionais. Dowling & Pfeffer (1975) referem que as organizações podem implementar diferentes estratégias através da divulgação pública de informação.

A teoria da legitimidade assume que a *“divulgação do relatório anual é uma tentativa de aliviar a pressão social ou legitimar as operações da organização, associando a isso, que os órgãos de gestão da organização procurem e utilizem as informações do relatório anual”* (Deegan & Rankin, 1997:566). Para Smakin & Schneider (2007) a natureza e a forma das divulgações feitas no relatório anual é um mecanismo de relato estratégico que as entidades utilizam em busca da legitimidade, na medida em que constitui um meio, suscetível de ser moldado, através do qual as expetativas da sociedade podem ser satisfeitas.

Assim como as entidades do setor privado, as entidades do Setor Público têm que justificar as suas ações junto dos seus públicos relevantes. Esta posição é confirmada por Matthews (1993:30-31) que explica que a *“legitimidade organizacional não é uma constante absoluta, uma vez que as organizações são caracterizadas por diferentes níveis de visibilidade para a sociedade e de dependência de apoio social e político”*. A questão de saber se uma entidade pública precisa justificar a sua legitimidade é naturalmente válida. As reformas da Contabilidade Pública introduzidas no âmbito da NPM, nomeadamente as alterações dos

sistemas de informação contabilísticos baseados no regime do acréscimo reforçaram o que Newman (2000) caracteriza como “revolução institucional”. Por outras palavras, as reformas acentuadas na Contabilidade Pública e no respetivo relato financeiro, orientado agora também para as tomadas de decisão e controlo internos, pretenderam fortalecer a fonte de legitimidade organizacional entre as entidades do Setor Público e os utilizadores (Andrews, 2008).

Tendo em atenção o ambiente externo e considerando todas as pressões internas e externas subjacentes às recentes reformas do Setor Público, é possível compreender o como e o porquê da mudança organizacional do Setor Público. Conforme referido, a continuidade do “contrato social” entre a organização e a sociedade é importante. Assim, as organizações do Setor Público alteram as suas práticas de gestão e adotam aquelas que são legítimas para a sociedade (Meyer & Rowan, 1977; DiMaggio & Powell, 1991). Tal implica que, quando as normas e os valores sociais mudam, os dirigentes das organizações do Setor Público tenham que trabalhar para preservar a legitimidade da organização, incorporando, ou parecendo incorporar, as normas e valores novos (Dowling & Pfeffer, 1975; Milne & Patten, 2001). Milne & Patten (2001) sugerem que quando isto se verifica, de forma quase imediata, as organizações tendem para o extremo dos cumprimentos dessas mudanças para comunicar aos interessados o alinhamento entre as normas e valores adotados com os da sociedade. Um exemplo disso é a insatisfação dos cidadãos e dos Governos com as práticas de gestão tradicional do Setor Público e a adoção de novas práticas do setor privado, na medida em que eram consideradas mais legítimas e eficazes.

As pressões internas e externas exercidas sobre os Governos, verificadas a nível mundial, para implementarem reformas nos sistemas de informação contabilísticos e no relato financeiro e a orientação para adotar os princípios da NPM têm, de uma forma ou de outra, levado à mudança organizacional entre os diferentes níveis do Setor Público. Sob a pressão para se tornarem mais eficientes e eficazes na prestação dos seus serviços, a maioria dos Governos começou a repensar o seu papel na prestação de serviços públicos e a fazer mudanças no modo de aquisição destes e, até mesmo, no tipo de serviços prestados.

Como resposta, os Governos adotaram diferentes medidas interrelacionadas, incluindo a descentralização, privatização, desregulamentação e privatização – na tentativa de aproximar o Setor Público ao setor privado, entendido como mais eficiente e produtivo do que o Setor Público (Guthrie, 1993). As novas medidas adotadas, fornecem, de modo geral, um mecanismo que permite à comunidade a participação no processo de governação, bem como

estabelece um quadro que permite aos interessados serem representados nas estruturas das tomadas de decisão governamentais. A “autonomia dos dirigentes” das entidades públicas tem vindo cada vez mais a perder “terreno” para a “participação do cidadão” (Andrews, 2008:171). Em concreto, o processo de desregulamentação tem proporcionado um quadro jurídico para as reformas do Setor Público direcionado para um melhor desempenho e prestação de responsabilidades.

A teoria da legitimidade dita que são as partes externas para as quais a entidade relata que, influenciam a natureza dos serviços prestados, o conteúdo e a forma como as informações financeiras são relatadas e usadas (e.g., Hoque *et al.*, 2004; Andrews, 2008). Carruthers (1995) e Hoque *et al.* (2004) salientam que os grupos de pressão externa (sindicatos, empregados, corpos do Governo, público em geral, órgãos de controlo, comunicação social, fornecedores de recursos e credores) exercem pressão institucional sobre os relatos da informação financeira na tentativa de influenciar o desempenho das organizações em seu favor. Neste sentido, o relato da informação financeira, preparado e divulgado pelas entidades do Setor Público, assume um papel importante, na teoria da legitimidade, na medida em que este constitui o meio através do qual as partes interessadas (utilizadores da informação) tomam conhecimento das ações desenvolvidas nessas entidades.

Neste contexto, assim como as entidades do setor privado, as entidades do Setor Público procuram continuamente reforçar a sua legitimidade, não só para o Tribunal de Contas, como também para os cidadãos em geral. O comportamento destas entidades deriva, em grande parte, de decisões que são tomadas internamente, por decisores relevantes, cujo comportamento é, por sua vez, também legitimado pela informação divulgada e por aquela em que fundamentam a forma como decidem.

2.4 Comentários finais

A literatura indica que os estudos que têm como objetivo principal as reformas da Contabilidade Pública têm usado uma abordagem complementar teórica para explicar as mudanças ocorridas nas últimas décadas. Destaca-se o importante contributo das teorias da contingência e institucional, para explicar as mudanças contabilísticas e de gestão adotadas, resultantes das reformas da gestão e da Contabilidade Pública no âmbito da NPM. A mudança contabilística pode ser afetada por constrangimentos sociais e institucionais que, por sua vez, se poderá repercutir na mudança do relato financeiro para as tomadas de decisão.

O paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades assume que o sistema contabilístico prepara e divulga informação útil de modo a satisfazer as necessidades dos seus utilizadores para diferentes propósitos, nomeadamente para as tomadas de decisão internas. As teorias da contingência e institucional contribuem para explicar as mudanças organizacionais, através da identificação de fatores externos e internos às organizações, impulsionadores ou inibidores de transformações, revelando-se úteis ao se considerarem os sistemas contabilísticos e de relato financeiro como mudanças organizacionais. Em concreto, a teoria da contingência explica as características dos sistemas de informação de contabilidade adotados em determinada organização. O pressuposto base desta teoria é o de que o desempenho de uma organização depende da consistência entre as estruturas e sistemas e, os fatores internos e externos e circunstâncias. Neste sentido, a adoção das práticas contabilísticas por parte das organizações depende de constrangimentos internos e externos. A teoria institucional salienta que os fatores relacionados tanto com as expectativas internas, como com as externas, da organização, bem como os valores sociais, podem justificar as referidas mudanças introduzidas na gestão pública pela NPM.

Adicionalmente, a teoria da legitimidade contribui para explicar as mudanças organizacionais, onde se pode incluir a adoção de novos sistemas contabilísticos e de relato financeiro, ao admitir que estas ocorrem no sentido de permitirem às organizações e aos governos, designadamente aos Governos Locais, legitimar a sua atuação, não só divulgando certo tipo de informação, mas também a partir da necessidade dos dirigentes (decisores) públicos em fazerem uso da informação que é divulgada no relato financeiro das entidades locais.

As alterações nos modelos de gestão introduzidas no âmbito da NPM geraram novas necessidades informativas que conduziram, à escala global, a reformas acentuadas na Contabilidade Pública e no respetivo relato financeiro. Os dirigentes das entidades públicas passaram a necessitar de informação mais útil e oportuna para poderem tomar decisões de modo mais adequado, pelo que o paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades passou a ser central para explicar as inovações introduzidas nos sistemas de contabilidade e relato financeiro. Mais informação disponível, possibilitando decisões mais apropriadas, permite ainda ao decisor uma certa legitimação daquilo que é decidido.

Neste sentido, esta abordagem às teorias da contingência, institucional, da legitimidade e da utilidade da informação, surge como fundamento teórico central para o estudo a desenvolver e, no seu conjunto, enquadra as hipóteses assumidas e os resultados obtidos na análise efetuada.

CAPÍTULO III.

**AS REFORMAS DA CONTABILIDADE
PÚBLICA**

Capítulo III. As reformas da Contabilidade Pública

3.1 Introdução

A nova filosofia com a qual, ao longo das últimas décadas, se tem vindo a abordar os aspetos relativos à gestão das diferentes entidades integradas no Setor Público, desencadeou um processo de reforma e modernização dos sistemas contabilísticos. A introdução de reformas significativas nos sistemas de informação contabilística da Administração Pública, permitiu que a Contabilidade Pública saísse do estado em que se encontrava imersa há já vários anos, incorporando-se agora no continuado processo de atualização que vem sendo conduta habitual para a contabilidade empresarial.

Os avanços da Contabilidade Pública no contexto internacional registam como característica comum a introdução, de uma forma generalizada, de reformas significativas nos sistemas contabilísticos, com o propósito de alcançar informação mais diversificada e útil para as tomadas de decisão, a transparência e gestão dos recursos públicos, diminuindo a tradicional preocupação com a prestação de contas e controlo da legalidade, associada ao cumprimento das regras do orçamento e da gestão dos fundos públicos (Brusca & Benito, 2002; Benito *et al.*, 2005). Os tradicionais sistemas contabilísticos (em base de caixa) implementados nas entidades públicas foram substituídos em alguns países, e complementados noutros, pela contabilidade em base de acréscimo (Christiaens, 1999, 2001; Paulsson, 2006; Christiaens & Rommel, 2008; Ouda, 2008; Anessi-Pessina & Steccolini, 2007). De um modo geral,

Brusca & Condor (2002)¹³ referem que as reformas desenvolvidas na Contabilidade Pública têm uma dupla orientação:

1. Reformas com o objetivo de responsabilização e centradas na melhoria de ferramentas de preparação de informação para divulgação externa. Aqui enquadram-se, sobretudo, os países da Europa continental como é caso de França, Portugal e Espanha¹⁴, onde foram implementados sistemas que permitem o controlo da legalidade e regularidade orçamental e a prestação de responsabilidades. Neste grupo de países as reformas têm sido direcionadas, principalmente, para o desenvolvimento da contabilidade financeira em base de acréscimo sem atribuir tanta importância à contabilidade de gestão;
2. Reformas voltadas para a melhoria da eficiência e eficácia da gestão pública e centradas em ferramentas de gestão interna (implementação de sistemas de controlo e de Contabilidade de Custos e de sistemas de medida de *performance* orientados para os *outputs* e *outcomes*). Situam-se aqui a maioria dos países Anglo-saxónicos, onde se tem atribuído ênfase à contabilidade de gestão¹⁵.

A par do sucedido noutros países, também em Portugal observamos a adoção de um conjunto de reformas por parte dos diferentes níveis de administração do Setor Público, designadamente no sistema de informação contabilística da Administração Local.

O objetivo principal deste capítulo é evidenciar, ainda que de uma forma sintética, as principais alterações sentidas na Contabilidade Pública resultantes da introdução de grandes reformas nesta área na maioria dos países. Para tal, este capítulo aborda, a nível internacional, a influência dos princípios da NPM nos sistemas contabilísticos do Setor Público e identifica as principais características das reformas da Contabilidade Pública. A nível nacional, é efetuada uma abordagem geral à reforma da Contabilidade Pública, de modo a caracterizar-se o processo da reforma levada a cabo pelas entidades do Setor Público português. Por último, é feito o enquadramento da reforma da Contabilidade Pública em Portugal nas tendências prevalentes nas reformas a nível internacional.

¹³ O estudo de Brusca & Condor (2002) revela que embora as reformas dos sistemas de Contabilidade Pública, sentidas em grande parte dos países, tenham tomado direções semelhantes (nomeadamente com a introdução da base de acréscimo), observa-se uma reduzida homogeneidade, o que leva à existência de uma diversidade de sistemas. Exemplo disso é a diversidade na apresentação dos modelos de relatos financeiros.

¹⁴ Chama-se atenção, no entanto, para o facto de Espanha já ter introduzido a base de acréscimo em situações específicas da contabilidade orçamental, conforme definido no novo Plano de Contabilidade Pública espanhol (Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril), já adotado às IPSASs.

¹⁵ Esta orientação é também confirmada por Pollitt (2006), Ter Bogt (2008a) e Lapsley (2009).

3.2 A reforma da Contabilidade Pública no contexto internacional

A literatura internacional no âmbito da Contabilidade Pública evidencia que a introdução do regime do acréscimo nos sistemas de informação contabilística é uma das linhas mais importantes das reformas (Pallot, 1997; Brorström, 1998; Guthrie, 1998; Perrin, 1998; Brusca & Condor, 2002; IFAC-PSC, 2002; Chan, 2003; Pina & Torres, 2003; Benito & Brusca, 2004; Van der Hoek, 2005; Brusca & Montesinos, 2006a; Anessi-Pessina & Steccolini, 2007; FEE, 2007; Montesinos & Brusca, 2009; Pina *et al.*, 2009; Hyndman & Connolly, 2011). De acordo com essa mesma literatura, os principais aspetos positivos da implementação da contabilidade em base de acréscimo são:

1. Articulação com a contabilidade de gestão.
2. Avaliação dos custos dos serviços prestados e dos programas políticos, de modo a maximizar a eficiência e produtividade das entidades públicas.
3. Possibilidade de conhecer o valor do património.
4. Melhoria na gestão dos ativos e passivos.
5. Apreciação mais precisa da posição financeira e avaliação da gestão das entidades públicas.
6. Avaliação, a longo prazo, das políticas públicas de sustentabilidade financeira.
7. Possibilidade de elaborar demonstrações financeiras consolidadas.
8. Disponibilização de informação útil para as tomadas de decisão¹⁶.
9. Divulgação de informação adicional que permita melhorar a transparência, a prestação de responsabilidades e a avaliação de desempenho das entidades públicas para benefício dos utilizadores.

Adicionalmente, o uso da contabilidade em base de acréscimo contribui para a promoção da noção de melhores práticas (Brorström, 1998) e da necessidade de estabelecer comparações entre as agências ou organizações do setor privado em certas áreas de serviços (Pallot, 1997).

¹⁶ Esta vantagem foi comprovada empiricamente por Kober *et al.* (2010) no que respeita às decisões tomadas pelos utilizadores (internos e externos) e preparadores da informação financeira, e por Andriani *et al.* (2010) para as tomadas de decisão internas dos gestores públicos. Ambos os estudos foram aplicados nos departamentos governamentais australianos.

No entanto, vários autores têm questionado a adoção da contabilidade em base de acréscimo no Setor Público, tanto por aspetos teóricos como práticos, bem como as suas consequências (Montesinos *et al.*, 1995; Guthrie, 1998; Brorström, 1998; Monsen & Näsi, 1998, 1999, 2000; Christiaens, 1999; Guthrie *et al.*, 1999; Anthony, 2000; Blöndal, 2003; Newberry, 2002, 2007; Hodges & Mellet, 2003; Carlin & Guthrie, 2003; Steccolini, 2004; Kober *et al.*, 2007; Wynne, 2008; Christiaens & Rommel, 2008; Lapsley *et al.*, 2009; Hyndman & Connolly, 2011). A natureza particular das entidades públicas e a heterogeneidade das atividades por elas desenvolvidas são as razões mais apontadas pelos autores. Guthrie (1998) e Guthrie *et al.* (1999) argumentam que, no contexto do Setor Público, a contabilidade em base de acréscimo é inadequada, pois se neste tipo de entidades o lucro não é uma meta, as medidas de desempenho, de estrutura financeira e de solvência não são relevantes na esfera pública.

Sob um ponto de vista teórico, alguns autores argumentam que a contabilidade em base de caixa é mais adequada para o tipo de atividades que as instituições públicas desenvolvem, sintetizando-se, muitas das vezes, apenas em transferências de verbas. A contabilidade em base de caixa tem a virtude da simplicidade, compreensibilidade e objetividade, qualidades que não podem ser subestimadas, especialmente porque, em muitas entidades, são poucas (quando existem) as pessoas qualificadas para a elaboração e compreensão da informação relacionadas com a contabilidade em base de acréscimo (Pina *et al.*, 2009). Porém, Soverchia (2009) alerta para o facto da contabilidade baseada no regime de caixa (*cash basis*) não possibilitar a ligação entre a utilização dos recursos e os resultados alcançados. Também, Brusca (1997), Hodges & Mellett (2003), Carlin & Guthrie (2003), Guthrie (1998), Christiaens (2001), Windels & Christiaens (2008) e Cohen *et al.* (2007) abordam a adoção do sistema de contabilidade em base de acréscimo pelas entidades públicas e acreditam que a sua implementação é na maioria das vezes acompanhada por uma infinidade de desvantagens e problemas (nomeadamente, questões contabilísticas, recursos humanos, organizacionais e financeiros escassos) que impedem ou retardam o nível de adoção; para estes autores, a transição do sistema contabilístico em base de caixa para a base de acréscimo não acontecerá imediatamente, nem de um modo completo.

A introdução da contabilidade em base de acréscimo no Setor Público também foi impulsionada, a partir da década dos 90, pelo Comité para o Setor Público da IFAC (IFAC-PSC), atualmente designado IPSASB. O IPSASB, entre outros, é um organismo profissional que tem impulsionado o processo de reforma da Contabilidade Pública, mediante a emissão

de normas, as denominadas NICSPs. Nas normas emitidas é enfatizada a implementação da base de acréscimo na contabilidade e no relato financeiro das entidades públicas, de forma a que seja alcançada tanto a qualidade como a comparabilidade entre países, e entre as próprias entidades de um determinado país, da informação financeira. É considerado que a base de acréscimo, para além de possibilitar uma melhor avaliação de informação financeira divulgada para o exterior, proporciona também melhores meios de informação aos gestores. Os gestores passam a dispor de informação acerca dos recursos consumidos e dos custos efetivos dos serviços prestados com cada uma das entidades, uma vez que é requerida divulgação adequada de informação financeiro-patrimonial sobre os ativos e passivos, custos dos serviços, impostos e outras receitas e, ainda, dos custos de manutenção (IFAC-PSC, 2000).

Numa primeira fase, a perspetiva deste Comité estava orientada para a defesa da transposição para o Setor Público das normas aplicáveis ao setor privado (*International Financial Reporting Standards* – IFRSs), apenas com algumas adaptações específicas. O propósito final desta aplicação era o de proporcionar meios de avaliação das entidades públicas e de ir ao encontro das necessidades informativas de um vasto conjunto de utilizadores externos, designadamente na perspetiva da prestação de responsabilidades (Sutcliffe, 2003).

Nos últimos anos, o IPSASB tem vindo a desenvolver programas de trabalho com várias prioridades definidos em Planos Estratégicos. O primeiro Plano Estratégico Operacional definido compreendeu o período de 2007 a 2009¹⁷. O documento aborda temas estratégicos como: (1) estrutura conceptual para o Setor Público, (2) projetos específicos do Setor Público, incluindo a convergência com os sistemas de contas nacionais, (3) convergência com as IFRSs; e (4) promoção e comunicação. Em concreto, este Plano contempla a perspetiva de alargar o âmbito dos objetivos e do relato financeiro das entidades públicas à prestação de responsabilidades, por um lado, e à divulgação de informação mais ampla do que a proporcionada pelas demonstrações financeiras, por outro. Reconhece ainda que a sustentabilidade dos programas sociais representa uma área importante onde a divulgação de informação relacionada com esses programas é um dos aspetos mais significativos a ter em linha de conta na avaliação da prestação de responsabilidades por parte das organizações públicas (IPSASB, 2007).

¹⁷ O atual Plano Estratégico compreende o período de 2011 a 2014.

Na sequência deste Plano, foram emitidas em janeiro de 2007, onze NICSPs entretanto revistas¹⁸, num esforço de convergência com as normas de relato financeiro aplicáveis ao setor privado, privilegiando, portanto, a vertente financeira e a adoção da base de acréscimo na preparação e divulgação do relato financeiro das entidades públicas, com o propósito de alcançar uma maior clareza e utilidade das NICSPs. Também, em 2012, o IPSASB elaborou o projeto – *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Presentation in General Purpose Financial Reports* – no qual define uma estrutura conceptual específica para o Setor Público, estabelece e explicita os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das NICSPs e fornece orientações sobre que tipo de informação deve ser incluída no relato financeiro das entidades públicas. Entre outros aspetos, este documento vem reforçar a adoção das NICSPs na preparação das contas públicas por parte dos diferentes países.

Com respeito à adoção das NICSPs, em maio de 2011, a proposta de Diretiva do Conselho Europeu (Diretiva do Conselho Europeu n.º A7-0184/2011, de 6 de maio) estipulava na alínea 1b) do artigo 3 que a adoção destas pelos Estados-membros viesse a ocorrer três anos após a publicação do referido diploma. Contudo, a aprovação e publicação efetiva da referida Diretiva (Diretiva n.º 2011/85/UE, de 8 de novembro) é mais cautelosa na adoção das NICSPs pelos Estados-membros ao referir no n.º 3 do artigo 16 que “*Até 31 de dezembro de 2012, a Comissão deve aferir a adequabilidade das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público para os Estados-membros*”. No seguimento desta recomendação, entre fevereiro e meados de maio de 2012, a União Europeia, através do EUROSTAT, realizou uma consulta pública, sobre a referida adequabilidade das NICSPs pelos Estados-membros, desconhecendo-se até ao momento os resultados deste processo.

¹⁸ As onze normas já revistas – IPSAS 1, 3, 4, 6, 7, 8, 12, 13, 14, 16 e 17 – tornaram-se efetivas para períodos de relato com início a partir de 1 de janeiro de 2008.

3.3 Abordagem geral da reforma da Contabilidade Pública em Portugal

O processo de reforma da Contabilidade Pública em Portugal iniciou-se na década dos noventa, com a aprovação de um conjunto de diplomas legais conhecido como reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE). Neste contexto, foi publicada, em 1991, a Lei de Bases da Contabilidade Pública à qual se seguiu a publicação de outros diplomas, dos quais destacamos a publicação, em 1997, do Plano Oficial de Contabilidade Pública – POCP (Decreto-Lei n.º 232/99, de 3 de setembro) de aplicação a toda a Administração Pública e, em 1999, do POCAL.

3.3.1 A Reforma da Administração Financeira do Estado

3.3.3.1 Fundamentação

A Contabilidade Pública portuguesa tradicional tinha como objetivo principal demonstrar que os diversos organismos da Administração Pública aplicavam os meios financeiros atribuídos de acordo com o aprovado pelas respetivas autoridades orçamentais. Caracterizava-se por uma contabilidade essencialmente orçamental e o método de registo utilizado era o unigráfico. As obrigações e os direitos eram reconhecidos quando se verificava efetivamente a entrada ou saída dos valores monetários (base de caixa).

As exigências em termos de informação contabilística impostas pelo desenvolvimento de novas técnicas de gestão e pelas necessidades dos cidadãos ou outros a quem as entidades públicas têm a obrigatoriedade de prestar responsabilidades, resultantes da NPM, tornaram a Contabilidade Pública tradicional ineficiente. Deixou de responder às necessidades mais recentes da Administração Pública em termos de mais e diferente informação financeira. Neste contexto, a disponibilização de informação financeira de diferente natureza e em diferentes formatos aparece como absolutamente essencial para permitir, por um lado, a análise das despesas públicas segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia e, por outro, o reforço da clareza e transparência da gestão dos dinheiros públicos e das relações financeiras do Estado (ponto 3 do POCP).

A aprovação da Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro) e do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho que a regulamentou, constituíram o ponto de partida para a introdução da RAFE.

3.3.3.2 Características, sistemas contabilísticos e prestação de contas

A Lei de Bases da Contabilidade Pública define o regime financeiro dos serviços e organismos da Administração Central, o controlo da gestão orçamental e a contabilização das receitas e despesas. Os artigos 2.º e 6.º da referida lei definem dois regimes financeiros dos serviços e organismos da Administração Central: Regime Geral, para as entidades com autonomia administrativa¹⁹ e o Regime Excecional, para as entidades com autonomia administrativa e financeira²⁰. Este diploma pressupõe também a uniformização dos requisitos contabilísticos, nomeadamente no domínio da contabilidade de compromissos e de acréscimo (com base no sistema digráfico semelhante ao usado nas empresas privadas) e de uma contabilidade de caixa, mais adequada a uma correta administração dos recursos financeiros (artigo 15.º).

Não sendo feita qualquer diferenciação entre os regimes de autonomia que a Lei de Bases da Contabilidade Pública estabelece na Administração Central, entende-se que a contabilidade de compromissos se aplica a ambos os regimes, abrangendo, por isso, também, a vertente orçamental para os serviços com Contabilidade Patrimonial, em base de acréscimo. Segundo o artigo 14.º, o sistema contabilístico dos serviços e organismos com autonomia administrativa será unigráfico, sendo utilizado o digráfico nos serviços e organismos enquadrados no regime excecional. O referido artigo faz ainda referência à necessidade de ser organizada uma contabilidade analítica, em base de caixa, “*indispensável à avaliação dos*

¹⁹ De acordo com a Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, os serviços com autonomia administrativa são aqueles que podem praticar atos de gestão correntes, ou seja, operações que integram a atividade que os organismos e serviços normalmente desenvolvem para a prossecução das suas atribuições (art.º 2.º).

²⁰ Os serviços com autonomia administrativa e financeira são aqueles que, para além de possuírem autonomia administrativa, dispõem de receitas próprias, orçamento privativo, património próprio e autonomia creditícia, ou seja, os rendimentos do património do organismo público e outros que a lei lhe permita cobrar, são considerados receita própria e fazem parte do seu orçamento, podendo ser utilizados para as despesas previstas neste documento. Os serviços e organismos da Administração Central só poderão dispor de autonomia administrativa e financeira quando: (1) este regime, se justifique para a sua adequada gestão e, cumulativamente, (2) as suas receitas próprias atinjam um mínimo de 2/3 das despesas totais, com exceção das despesas cofinanciadas pelo Orçamento das Comunidades Europeias ou por imperativo constitucional (art.º 6.º da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro).

resultados da gestão”, nos serviços e organismos que pertençam ao regime geral (n.º 1, do artigo 14.º).

Mas a RAFE só foi concretizada com a aprovação do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho – novo Regime de Administração Financeira do Estado. Com a publicação deste diploma pretendeu-se que os sistemas contabilísticos da Administração Pública permitissem uma maior transparência das políticas e desempenhos orçamentais, económicos, financeiros e a avaliação da gestão interna, respondendo assim, de forma mais abrangente e eficaz, às necessidades de informação dos utilizadores internos e externos, designadamente os gestores e os órgãos dirigentes dos organismos públicos, a Direção-Geral do Orçamento (DGO), o Tribunal de Contas e os cidadãos em geral.

O novo regime da Administração Financeira do Estado veio regulamentar os sistemas de contabilidade distintos aplicáveis aos diferentes regimes de autonomia definidos na Lei de Bases da Contabilidade Pública (Quadro 3.1). Foi introduzida uma contabilidade de compromissos e estruturada uma nova contabilidade de caixa, mais adequada a uma correta administração dos recursos financeiros, complementada por uma contabilidade analítica.

O Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho previa ainda que os serviços e os organismos autónomos utilizem um sistema de contabilidade que se enquadrasse no então existente Plano Oficial de Contabilidade (POC)²¹ ou num outro plano setorial, a fim de permitir um controlo orçamental permanente e levar a cabo uma rigorosa verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos (artigo 45.º). Tal sistema pressupunha a organização de uma contabilidade assente no método digráfico.

A promoção da adoção do sistema contabilístico baseado no regime do acréscimo na Administração Pública portuguesa, presente no Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, ocorre à semelhança do que sucedeu noutros países (Jorge, 2003; Pina & Torres, 2003; Cortes, 2006; Pina *et al.*, 2009; Hyndman & Connolly, 2011).

O Quadro 3.1 sistematiza e sintetiza os sistemas de contabilidade a adotar pelos serviços e organismos da Administração Pública no âmbito do novo regime de Administração Financeira do Estado.

²¹ A partir de 1 de janeiro de 2010 o POC deu lugar ao Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho.

Quadro 3.1: Sistemas de contabilidade – regime de Administração Financeira do Estado

Sistema de Contabilidade	Descrição	Regime de Autonomia
<i>Contabilidade de caixa</i>	Consiste no registo do montante global dos créditos libertados e de todos os pagamentos efetuados por atividades e por rubricas orçamentais (art.º 15.º).	Autonomia administrativa
<i>Contabilidade de compromissos</i>	Consiste no lançamento das obrigações constituídas, por atividades e com indicação da respetiva rubrica de classificação económica (art.º 10.º).	Autonomia administrativa
		Autonomia administrativa e financeira
<i>Contabilidade analítica de gestão</i>	“Os serviços e organismos devem organizar uma contabilidade analítica como instrumento de gestão.” (art.º 16.º).	Autonomia administrativa
<i>Contabilidade de acréscimo</i>	Estes organismos devem adotar um sistema de contabilidade que se enquadre no POC ou em qualquer outro plano setorial já existente (método de registo digráfico) (art.º 45.º)	Autonomia administrativa e financeira

Em termos de prestação de contas, o artigo 50.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, estabelece um conjunto de documentos de prestação de contas que os organismos autónomos (autonomia administrativa e financeira) devem elaborar anualmente, designadamente:

- Relatório de atividades do relatório de gestão.
- Conta dos fluxos de tesouraria.
- Balanço analítico.
- Demonstração dos resultados líquidos.
- Anexo ao Balanço e à Demonstração dos resultados.
- Parecer do órgão fiscalizador.

Os documentos a enviar ao Tribunal de Contas²² por parte dos serviços e organismos, integrados no novo regime de Administração Financeira do Estado, passam a ser regulamentados nos seguintes diplomas²³:

- Resolução n.º 1/93, de 21 de janeiro – organismos autónomos (regime excecional – autonomia administrativa e financeira) e fundos públicos e demais serviços com Contabilidade Patrimonial.
- Instruções n.º 2/97, de 9 de janeiro – serviços e organismos com autonomia administrativa (regime geral).

²² Principal destinatário externo da informação financeira preparada pelos organismos públicos.

²³ Os referidos diplomas foram entretanto substituídos pela Instrução n.º 1/04 – 2.ª Secção do Tribunal de Contas, de 22 de janeiro.

O Quadro 3.2 apresenta os diplomas que regulamentam a remessa dos documentos de prestação de contas para o Tribunal de Contas, o respetivo conteúdo e elenca os referidos documentos.

Quadro 3.2: Prestação de contas – regime de Administração Financeira do Estado

Diplomas	Conteúdo	Documentos de Prestação de Contas
Resolução n.º 1/93, de 21 de janeiro	<ul style="list-style-type: none">– Elenca os documentos a remeter ao Tribunal de Contas e estabelece requisitos vários de ordem contabilística, designadamente requisitos que devem ser observados na elaboração de determinados documentos de prestação de contas.	<ul style="list-style-type: none">– Relatório de gestão– Relatório e Parecer do órgão fiscalizador e Cópia da certificação legal de contas, quando emitidos– Balanço– Demonstração dos resultados– Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados– Mapa dos fluxos financeiros– Mapa do tesoureiro caucionado– Mapa do controlo orçamental – receita e despesa– Mapa da origem e aplicação de fundos, incluindo as variações dos fundos circulantes– Balancetes do Razão Geral, analíticos e sintéticos
Instruções n.º 2/97, de 9 de janeiro	<ul style="list-style-type: none">– Estabelece as instruções relativas ao conteúdo da Conta de Gerência e os requisitos a observar na elaboração do respetivo mapa.– Elenca os documentos a remeter ao Tribunal de Contas e determina os requisitos a observar na apresentação dos documentos de prestação de contas.– Contém, ainda, informação complementar relativa à organização dos documentos de prestação de contas.	<ul style="list-style-type: none">– Conta de Gerência– Guia de remessa– Mapa comparativo– Relação dos documentos de despesa – Pessoal– Relação dos documentos de despesa – Outros– Relação de bens inventariáveis adquiridos durante a gerência– Relação dos contratos– Relação nominal dos responsáveis– Relação dos funcionários e agentes cuja situação profissional teve início ou alteração no período a que respeita a gerência;– Relação dos funcionários e agentes em situação de acumulação de funções

Dos documentos de prestação de contas elencados verifica-se que a apresentação destes tem em consideração os sistemas de contabilidade definidos pelo novo regime de Administração Financeira do Estado (contabilidade de caixa/compromissos *versus* contabilidade de acréscimo). Aos organismos autónomos e fundos públicos (Resolução n.º 1/93, de 21 de janeiro) é exigida a remessa dos documentos de prestação de contas relacionados com a

vertente patrimonial dos organismos a que se reporta, constituindo, deste modo, informação nova a prestar por estes serviços.

No contexto deste novo regime de Administração Financeira do Estado, o controlo da gestão orçamental dos serviços e organismos da Administração Pública passa a assumir as seguintes formas (n.º1, artigo 53.º, do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho):

- Autocontrolo pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos.
- Controlo interno, sucessivo e sistemático, da gestão, designadamente, através de auditorias.
- Controlo externo, jurisdicional, a exercer pelo Tribunal de Contas.

O Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, define ainda como utilizadores externos da informação financeira divulgada pelos serviços e organismos da Administração Pública, a DGO (n.º 4, artigo 50.º) e o Tribunal de Contas (artigo 53.º). Como utilizadores internos designa os órgãos dirigentes das instituições e as comissões de fiscalização (artigo 53.º).

3.3.2 Enquadramento, justificação e caracterização do POCP

Em resultado do desenvolvimento do novo modelo da Administração Financeira do Estado, que implicou mudanças significativas nos organismos sob o regime excecional, assistimos a uma proliferação de vários planos de contabilidade para as diferentes entidades que integravam o Setor Público²⁴.

Era, assim, urgente, um Plano único, harmonizador e de referência para todas as entidades da Administração Pública. O POCP²⁵, assim, constitui o pilar central da reforma da Contabilidade Pública em Portugal, ao apresentar como principal objetivo *“a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos – Contabilidade Orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e sua avaliação.”* (POCP, Preâmbulo,

²⁴ É de destacar, que aos serviços e fundos autónomos, mesmo antes da publicação do POCP, foi recomendado que utilizassem o POC e a contabilidade analítica, o que terá permitido, a estes organismos, mudanças pouco relevantes, com a introdução do POCP, em termos contabilísticos e de informação para gestão.

²⁵ O POCP (Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro) é de aplicação obrigatória para todos os serviços públicos, organismos e instituições pertencentes à Administração Central, Regional e Local que não tenham natureza de empresa pública, bem como à Segurança Social (artigo 2.º). É também aplicável às organizações de direito privado, sem fins lucrativos, que disponham de receitas provenientes, na sua maioria, do Orçamento do Estado (n.ºs 1 e 2, artigo 2.º).

§6). Para Carvalho *et al.* (1999) e Fernandes (2007) a informação patrimonial, a medida da eficiência, eficácia e economia dos gastos públicos e, ainda, a informação de apoio ao processo de tomada de decisão da gestão é considerada neste plano, como consequência da necessidade de um novo modelo de gestão e Contabilidade Pública. Carvalho e Jorge (2003) e Carvalho *et al.* (2005) consideram que o POCP surge como instrumento primordial para que o relato da informação financeira deixe de estar unicamente orientado para a obediência da legalidade e regularidade orçamental e passe também, a permitir a análise da situação económica e financeira das entidades públicas. Do mesmo modo, com a criação deste plano é pretendido facilitar a comparabilidade, compreensão e fiabilidade da informação produzida (Carvalho *et al.*, 1999).

Com a aprovação do POCP são introduzidas alterações no sistema de contabilidade obrigatório para as entidades públicas, nomeadamente a adoção do regime do acréscimo (complementando o vigente regime de caixa), a introdução do sistema digráfico²⁶ (em substituição à tradicional unigrafia)²⁷ e a elaboração de informação patrimonial e analítica. A verificação do cumprimento da legalidade e da regularidade financeira deixou de ser a preocupação fundamental do sistema de Contabilidade Pública, passando este a ter como objetivo proporcionar também a informação necessária para a prestação de contas e para as tomadas de decisão dos diferentes utilizadores. Este novo sistema exige que as entidades da Administração Pública divulguem informação e demonstrem responsabilidades, quer em termos orçamentais quer em termos económico-financeiros. Apesar das modificações introduzidas, Jorge (2003) considera que a Contabilidade Orçamental ainda determinava fortemente o desenvolvimento de todo o sistema contabilístico e de relato de informação financeira na Contabilidade Pública portuguesa. Em nossa opinião tal continua a acontecer nos dias de hoje.

Um outro objetivo do POCP, de âmbito nacional, respeita à obtenção de elementos necessários ao cálculo dos indicadores agregados da Contabilidade Nacional (POCP, Preâmbulo, §5), na medida em que para a preparação das contas nacionais se deve utilizar a

²⁶ Algumas entidades, como é o caso dos serviços municipalizados, já vinham a utilizar o sistema digráfico antes da entrada do POCP (aproximando estas entidades à contabilidade do setor privado), nomeadamente com o Decreto-Lei n.º 226/93, de 22 de junho.

²⁷ Pinto & Santos (2005) definem os dois sistemas de registo do seguinte modo:

- Sistema unigráfico ou método das partidas simples – consiste na inscrição em cada conta dos movimentos que lhe são respeitantes, sem qualquer interligação com inscrições feitas em outras contas;
- Sistema digráfico ou método das partidas dobradas – consiste na inscrição, em cada conta, de movimentos a débito (ou crédito) sempre por contrapartida de um crédito (ou débito).

informação divulgada pela Contabilidade Pública. Este objetivo surge no âmbito do cumprimento dos compromissos assumidos no artigo 4.º do Tratado que institui a União Europeia e do Pacto de Estabilidade e Crescimento.

3.3.3 Os planos setoriais de contabilidade do Setor Público

O n.º 1 do artigo 5.º do POCP refere que serão aprovados, por portaria do Ministério das Finanças e/ou outros Ministérios competentes, consultada a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública²⁸, as normas necessárias à aplicação do POCP, as fases e os prazos para adaptação dos planos setoriais em vigor, *“bem como os planos setoriais que se mostrem indispensáveis”*. O n.º 2 do mesmo artigo estabelece que, no caso das autarquias locais, as normas e as adaptações do POCP, referidas anteriormente, seriam estabelecidas mediante Decreto-Lei.

Neste contexto, foram aprovados vários planos setoriais de contabilidade, com aplicação específica a determinados setores da Administração Pública, como a Administração Local, instituições do setor da Educação, instituições do Ministério da Saúde e instituições de Solidariedade e Segurança Social (Quadro 3.3)²⁹.

²⁸ O n.º 1.º do artigo 4.º do POCP estabelece, à semelhança do que existia à data para a contabilidade privada (Comissão de Normalização Contabilística), a criação da Comissão Normalização Contabilística da Administração Pública, cujas atribuições e competências vieram a ser estabelecidas mediante aprovação do Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de março (art.º 1.º):

- Coordenar e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP, bem como a sua aplicação setorial.
- Promover os estudos necessários à adoção de princípios, conceitos e procedimentos contabilísticos de aplicação geral e setorial.
- Elaborar os projetos que impliquem alterações, aditamentos e normas interpretativas do POCP.
- Pronunciar-se sobre a aprovação, adaptação e alteração dos planos setoriais.

Refira-se que, entretanto, em dezembro de 2011 esta Comissão foi extinta (Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro), sendo as suas atribuições integradas na Comissão de Normalização Contabilística e com o intuito de criar uma subcomissão para criação do Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP), conforme previsto na Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho. Recentemente foi publicado Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho que prevê então a criação de um Comité de Normalização Contabilística Público para os fins já referidos.

²⁹ Salienta-se o facto de já existir, antes do novo modelo de Administração Financeira do Estado, planos de contas aprovados, designadamente o Plano Oficial de Contas para as Instituições de Segurança Social (Decreto-Lei n.º 24/88, de 29 de janeiro), o Plano Oficial de Contas para as Instituições Públicas de Solidariedade Social (Decreto-Lei n.º 78/89, de 3 de março) e o Plano Oficial de Contas para os Serviços Municipalizados e Federações de Municípios (Decreto-Lei n.º 226/93, de 22 de junho).

Havia também um projeto de Plano para as instituições do Ministério da Educação, designado Plano Oficial de Contas para as Instituições do Ensino Superior Público (POCIES), que viria a ser substituído pelo atual Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação – POC-Educação (Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro).

Quadro 3.3: Planos setoriais de contabilidade aplicáveis à Administração Pública

Plano	Diploma	Âmbito de Aplicação
Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)	Decreto-Lei n.º 54-A, de 22 de fevereiro de 1999, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 162/99, de 14 de setembro ³⁰ , Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de dezembro ³¹ e Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 5 de abril ³²	Autarquias locais, áreas metropolitanas, assembleias distritais, associações de freguesias e de municípios de direito público e às entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais, como por exemplo as regiões de turismo (art.º 2.º).
Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação	Portaria n.º 794, de 20 de setembro de 2000	Serviços e organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública (art.º 2.º, n.º 1). Nos termos do n.º 2 do referido artigo, o presente plano aplica-se ainda a organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja atividade principal seja a Educação ou que dependam, direta ou indiretamente, das entidades referidas anteriormente, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e/ou dos orçamentos privativos destas entidades.
Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)	Portaria n.º 898, de 28 de setembro de 2000	Serviços e organismos do Ministério da Saúde, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública (artigo 2.º, n.º 1). De acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, aplica-se também às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja atividade principal seja a saúde ou que dependam, direta ou indiretamente, das entidades referidas anteriormente, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e/ou dos orçamentos privativos dessas entidades.
Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e da Segurança Social (POCISSSS)	Decreto-Lei n.º 12, de 25 de janeiro de 2001	Instituições do sistema de solidariedade e de segurança social, bem como às instituições do setor das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira (art.º 2.º).

Sintetizando, os planos setoriais aplicáveis à Administração Pública surgem na sequência do POCP, distinguindo-se deste, fundamentalmente pela inclusão de matérias específicas de cada setor. Na Figura 3.1 é efetuada uma análise comparativa do POCP e dos planos setoriais, onde se salienta, de modo resumido, as características comuns e específicas. Da análise da figura depreende-se a existência de variadas características comuns aos diferentes planos setoriais vigentes na Administração Pública portuguesa. Contudo, apesar de em menor número, observam-se algumas características específicas que justificaram um Plano separado. Por exemplo, o POCAL e o POC-Educação introduzem um regime simplificado mais adequado à

³⁰ Introduce alterações nos prazos de implementação do POCAL, na natureza das entidades sujeitas apenas a um regime simplificado de contabilidade e correspondentes limites financeiros, e na identificação dos organismos da Administração Central responsáveis pelo apoio técnico e jurídico e pelas ações de formação do pessoal das autarquias locais.

³¹ Estabelece novos prazos de implementação do POCAL.

³² Retifica algumas regras previsionais.

realidade de algumas entidades³³, bem como regras para o desenvolvimento da Contabilidade de Custos (no caso do POCAL) ou analítica (no caso do POC-Educação)³⁴. Verifica-se também que uma outra matéria inovadora foi a introdução nos planos setoriais de regras para o desenvolvimento do Sistema de Controlo Interno (SCI), pelo POCAL, seguindo-se o POC-Educação e o POCMS³⁵.

³³ O POCAL (ponto 2) prevê um sistema simplificado de organização da contabilidade para as autarquias locais cujo movimento de receita seja inferior a 5 000 vezes o índice 100 da escala indiciária do regime geral da função pública. Este sistema baseia-se numa Contabilidade Orçamental como sistema contabilístico que recorre ao método de escrituração unigráfico, idêntico ao que se encontra previsto no Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de julho e Decreto Regulamentar n.º 92-C/84, de 28 de dezembro, ambos revogados pelo POCAL.

O POC-Educação prevê um regime simplificado, que exige apenas a elaboração de uma Contabilidade Orçamental (o plano de contas compreende apenas as contas da Classe 0 – “Contas do Controlo orçamental e de Ordem”), para os serviços e organismos que reúnam determinadas condições, desde que integrados num grupo público que assegure a respetiva expressão patrimonial (art.º 4.º):

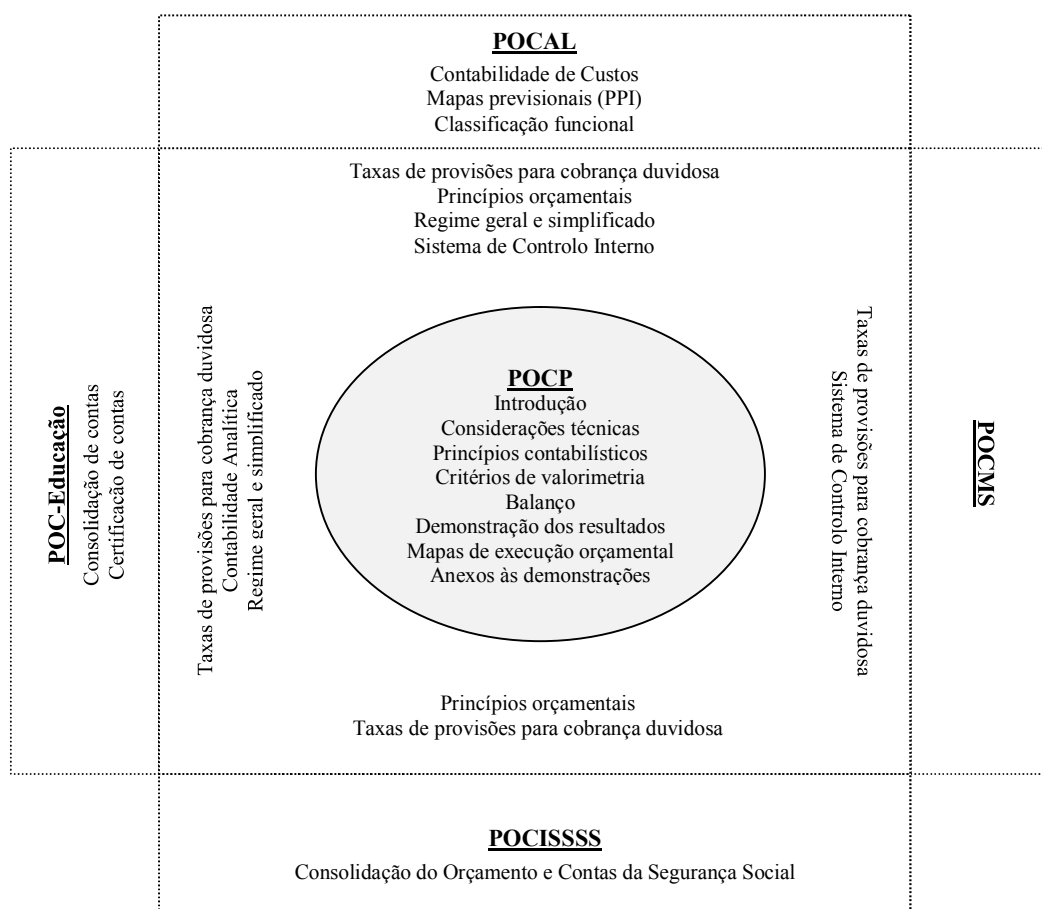
- a) Estejam dispensados de remessa das contas ao Tribunal de Contas;
- b) Não sejam dotados de autonomia administrativa e financeira.

A principal diferença entre o regime simplificado e o regime geral reside, sobretudo, no facto das entidades sujeitas ao regime geral estarem obrigadas a aplicar, de uma forma articulada, a Contabilidade Orçamental, a Patrimonial e a de Custos/Analítica.

³⁴ A este propósito refira-se que, apesar do POCP alertar para a necessidade da implementação de uma Contabilidade Analítica, não define quaisquer regras para o efeito, estando implícito o uso da Classe 9.

³⁵ Refira-se que o POCP não aborda o SCI na medida em que este se encontra instituído no Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho.

Figura 3.1: Análise comparativa do POCP e os planos setoriais de Contabilidade Pública



Fonte: Caiado *et al.* (2007:19)

3.4 Enquadramento da reforma da Contabilidade Pública em Portugal nas tendências internacionais

Conforme se tem vindo a referir, as reformas introduzidas, nos últimos anos, na gestão do Setor Público impulsionaram a necessidade de modificar o formato e conteúdo da prestação de contas das entidades públicas, assim como a linguagem utilizada, a estrutura e a oportunidade com que se apresenta a informação, e os meios que se utilizam para a sua divulgação. Tais modificações têm permitido uma reforma generalizada da Contabilidade Pública, ao nível internacional, com o intuito de melhorar a prestação de responsabilidades e apoiar as tomadas de decisão dos dirigentes públicos.

À semelhança da maioria dos países, o processo de reforma da Contabilidade Pública em Portugal como se descreveu, também levou a um aumento, quer em quantidade quer em qualidade, da informação financeira que visa o reforço da prestação de responsabilidades e o apoio às tomadas de decisão de uma variada gama de utilizadores. A reforma levada a cabo na década dos noventa caracterizada por uma aproximação ao modelo contabilístico empresarial, modificou substancialmente o conceito tradicional da Contabilidade Pública que estava associado fundamentalmente à prestação de contas sobre o controlo orçamental e à conformidade legal.

As reformas introduzidas internacionalmente têm seguido orientações comuns, como a aproximação da Contabilidade Pública ao modelo empresarial e a adoção da base de acréscimo (Olson *et al.*, 1998, 2001; Brusca & Benito, 2002; Brusca & Condor, 2002; Lüder & Jones, 2003; Pina & Torres, 2003; Benito & Brusca, 2004; Montesinos & Brusca, 2007); no entanto persiste alguma diversidade das práticas contabilísticas adotadas, justificada pelas diferenças no meio envolvente a nível político, social, cultural, jurídico e económico de cada país (Lüder & Jones, 2003).

As principais linhas da reforma da Contabilidade Pública em Portugal, identificadas anteriormente, podem portanto ser enquadradas nas principais tendências prevalecentes na Contabilidade Pública no contexto internacional, considerando as características sintetizadas por Olson *et al.* (1998, 2001), Brusca & Benito (2002), Pina & Torres (2003), Cortes (2006), Montesinos & Brusca (2007), Nasi & Steccolini (2008), Samaratunge *et al.* (2008) e Pina *et al.* (2009). Para tal elaborou-se o Quadro 3.4.

Quadro 3.4: Tendências prevaletentes nas reformas da Contabilidade Pública a nível internacional versus realidade portuguesa

Contexto Internacional	Contexto Nacional
Introdução na contabilidade de um sistema digráfico, de acordo com os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA), com uma aproximação progressiva ao modelo contabilístico vigente no setor empresarial.	A digrafia passou a ser obrigatória nos sistemas de Contabilidade Orçamental e Patrimonial.
Aproximação da Contabilidade Pública à Contabilidade Nacional, de modo a que os ajustamentos, reclassificações e eliminações para a obtenção das grandezas macroeconómicas sejam realizados de forma mais segura e coerente.	O POCP refere, entre outros, o objetivo da obtenção expedita de elementos indispensáveis do ponto de vista do cálculo das grandezas relevantes na ótica da Contabilidade Nacional. Para tal ao prever a base de acréscimo para a contabilidade financeiro-patrimonial permite a elaboração das contas nacionais na mesma base, conforme o previsto no <i>European System of Accounts</i> (ESA95).
Crescente interesse na informação económico-financeira, passando de uma contabilidade baseada na base de caixa para uma contabilidade baseada no regime do acréscimo e emissão de normas contabilísticas e de relato financeiro para o Setor Público.	Em Portugal, a introdução do regime do acréscimo preconizou-se na Contabilidade Patrimonial, aplicando-se na Contabilidade Orçamental o regime de caixa modificada ³⁶ .
Adaptação e desenvolvimento da informação financeira segundo os princípios e metodologias da NPM, orientando a informação, preferencialmente, para as tomadas de decisão e delineando as responsabilidades aquando da prestação de contas.	O POCP visa a disponibilização de informação que permita a análise das despesas públicas segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e, ainda, o reforço da clareza e transparência das contas públicas.
Tendência para a homogeneização dos sistemas contabilísticos da Administração Pública a nível central, regional e local de cada país.	O POCP é tido como o plano base para a publicação de outros planos setoriais de Contabilidade Pública de acordo com as especificidades de cada subsector. O processo de reforma da Contabilidade Pública em Portugal foi <i>top-down</i> , à semelhança do que sucede nos processos de reforma da Contabilidade dos Governos central e local de outros países.
Enquadramento das reformas da Contabilidade Pública num processo mais amplo de reforma e modernização da gestão das administrações públicas, no sentido de permitir um maior controlo das despesas públicas.	O processo da reforma da Contabilidade Pública em Portugal insere-se no âmbito da RAPE.
Introdução de informação (para além da financeira), que permita avaliar a economia, eficiência e eficácia dos serviços públicos, designadamente via indicadores de desempenho/ <i>performance</i> .	O Decreto-Lei n.º 155/98, de 28 de julho faz referência à avaliação da eficiência das entidades públicas; no entanto não dá indicação de que indicadores se deverão usar para essa medição. Também o POCP refere que se deve adotar o subsistema de Contabilidade Analítica (de Custos), mas não define critérios.

³⁶ Regime de caixa modificado (base de caixa e compromissos) – quando as receitas e despesas orçamentais são reconhecidas, no âmbito da Contabilidade Orçamental, no momento em que ocorrem as decisões administrativas que lhes estão associadas (momento da liquidação e do compromisso), independentemente da ocorrência das transações e acontecimentos. São registadas todas as operações de direitos e entradas de fundos e de compromissos e saídas de fundos (Carvalho *et al.*, 2010).

O regime de caixa modificada distingue-se do regime de caixa simples na medida em que, este último, efetua o reconhecimento de todas as transações e acontecimentos no momento em que são recebidos ou pagos. Tem a preocupação única pela apresentação da situação de tesouraria (Carvalho *et al.*, 2010).

Quadro 3.4: Tendências prevaletentes nas reformas da Contabilidade Pública a nível internacional *versus* realidade portuguesa (cont.)

Contexto Internacional	Contexto Nacional
Continuação da atribuição da importância do acompanhamento da execução orçamental, integrado como subsistema do Sistema de Informação para a Gestão Pública ou desenhado de forma independente.	Apesar das alterações introduzidas nos sistemas contabilísticos públicos, continua a existir preferência pela informação de carácter orçamental, ainda fundamentalmente em base de caixa ou caixa modificada, pelo que o subsistema de Contabilidade Orçamental continua a ter um papel relevante na preparação e divulgação de informação, embora já complementado por outros dois subsistemas contabilísticos: patrimonial e de custos ³⁷ .
Revalorização do papel dos sistemas de informação contabilística, a nível interno, como suporte do processo de gestão e, a nível externo, como instrumento que permite a prestação de responsabilidades e maior transparência.	A reforma da Contabilidade Pública visa a disponibilização de informação para as tomadas de decisão, a prestação de responsabilidades e mais transparência das contas públicas.
Divulgação do modelo de relato de informação financeira nas vertentes financeiro-patrimonial (base de acréscimo) e orçamental (base de caixa/caixa modificado), com recurso a demonstrações financeiras, na maioria dos países, com formatos e conteúdos diferentes. Apresentação de demonstrações financeiras consolidadas, apesar de não se verificar um modelo padronizado para a preparação e apresentação das mesmas.	O relato de informação financeira divulgado pelas entidades da Administração Pública deixa de estar apenas orientado para a conformidade legal, passando a permitir analisar, também, a situação económica e financeira das entidades públicas; na medida em que o sistema contabilístico integra a vertente orçamental com a financeira e com a Contabilidade de Custos, num único sistema, embora cada subsistema funcione de forma independente. Ausência de apresentação de demonstrações financeiras consolidadas.
Esforços normalizadores no sentido de se adotarem as NICSPs, de forma a permitir a divulgação de informação de melhor qualidade e a comparabilidade da informação entre jurisdições.	Em Portugal ainda não foram adotadas as NICSPs, apesar de se verificar alguma influência das mesmas no sistema nacional, como é caso da adoção da contabilidade e relato financeiro na base de acréscimo. Existe a possibilidade de que, as entidades públicas venham, a médio prazo, a adotar as NICSPs conforme referido o disposto na Diretiva n.º 2011/85/EU, de 8 de novembro do Conselho da União Europeia. Também, a Orientação n.º 1/2010 (Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho) relativa à consolidação de contas para a Administração Pública define que a referida consolidação deve ter por base o referencial das NICSPs, o que reforça a adoção desta no sistema contabilístico das entidades da Administração Pública. Prevê ainda a aprovação de um novo Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP), após a adoção das normas internacionais por parte do POCP e planos setoriais. Também o Governo português, em Comunicado do Conselho Europeu de Ministros de 10 de maio de 2012, determinou que <i>“Incumbe à CNC realizar os trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP) adaptado às normas internacionais específicas para o setor público (IPSAS) e às leis nacionais em que estas matérias são reguladas”</i> .

³⁷ A este propósito, Jorge (2007) refere precisamente que em Portugal a integração dos sistemas contabilísticos vigentes, particularmente no que se refere à Administração Local, não diminuiu o papel do Orçamento nos desenvolvimentos da Contabilidade Autárquica, destacando o facto do funcionamento das Contabilidades Patrimonial e de Custos ser fundamentalmente guiado por operações orçamentais.

Como se observa, a reforma da Contabilidade Pública em Portugal seguiu as orientações internacionais, nomeadamente no que respeita às tendências seguidas por outros países quanto aos critérios de reconhecimento e valorimetria e, ainda, quanto ao grau de implementação da base de acréscimo. Verifica-se também que existe uma proximidade muito elevada às tendências internacionais no que se refere à adoção da base de caixa e compromissos na vertente orçamental e a base de acréscimo completa na vertente financeiro-patrimonial. Contudo, o modelo de relato adotado em Portugal difere do modelo adotado por outros países, nomeadamente no modo de preparação e apresentação das demonstrações financeiras.

Em grande parte dos países de tradição Europeia-continental (Portugal é exemplo desta situação), o orçamento e os sistemas de contabilidade constituem dois subsistemas do sistema de informação contabilística. Montesinos & Brusca (2009) alertam para a necessidade dos países estabelecerem mecanismos de coordenação entre estes dois subsistemas. A situação varia se as bases contabilísticas e orçamentais são as mesmas ou se são diferentes. No primeiro caso, as operações devem ser registadas nos dois sistemas de forma igual e um único sistema pode produzir documentos de carácter orçamental e documentos de carácter financeiro-patrimonial. Quando a base orçamental difere da base contabilística, na maioria das situações, há uma articulação entre o orçamento e os sistemas de contabilidade, mas este não permite reportar completamente sobre a execução do orçamento³⁸.

O processo harmonizador da reforma nacional caracteriza-se, entre outros aspetos, por se ter iniciado ao nível da Administração Central, tendo sido, posteriormente, alargado à Administração Local e tender a uma homogeneização dos sistemas contabilísticos públicos a nível interno, com vista à consolidação de contas de toda a Administração Pública.

São no entanto, de assinalar algumas situações em que Portugal se afasta das tendências prevalecentes no processo de reforma a nível internacional, como é o caso do Plano base de Contabilidade Pública (POCP) não prever a elaboração e preparação de contas consolidadas, obrigatório já em muitos países. A matéria de consolidação de contas em Portugal, apenas está prevista em alguns planos setoriais como o POC-Educação, POCMS e POCISSSS, embora em diferentes níveis de exigência. Assim, o POC-Educação estabelece um conjunto de princípios e regras relativos à preparação e apresentação das demonstrações

³⁸ Na realidade portuguesa esta articulação é feita através da conta 25—«Devedores e credores pela execução do Orçamento».

financeiras consolidadas na ótica financeira/patrimonial, que passa pela constituição de grupos públicos, designadamente no que se refere às instituições do Ensino Superior Público (ponto 12, POC-Educação). O POCMS evidencia a importância e a necessidade de preparar contas consolidadas na vertente financeira, mas remete para período posterior a publicação das regras e procedimentos referentes à respetiva elaboração e divulgação (art.º 6.º, POCMS). Já o POCISSSS determina que a consolidação, tanto orçamental como financeira/patrimonial, é da responsabilidade do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, com normas a definir oportunamente (ponto 12, POCISSSS). Apesar do POCAL não contemplar a matéria de consolidação de contas, as autarquias locais estão obrigadas a consolidar as suas contas à luz do artigo 46.º da Lei das Finanças Locais (LFL)³⁹, sendo que recentemente foram publicadas as instruções para a consolidação de contas pelos municípios relativas ao exercício de 2010 pelo subgrupo de apoio técnico na aplicação do POCAL – SATAPOCAL (SATAPOCAL, 2011). Também já havia sido publicada, em julho de 2010, a Orientação n.º 1⁴⁰ que define as regras de consolidação de contas para a Administração Central.

Porém, realçamos também o facto de Portugal não acompanhar a principal inovação mais recente da reforma da Contabilidade Pública a nível internacional, ou seja, a introdução da base de acréscimo na Contabilidade Orçamental, estando, todavia, em consonância com a maioria dos Estados-membros da União Europeia, como tivemos oportunidade de verificar anteriormente.

Outro aspeto que merece destaque é o facto do sistema português prever outros critérios de valorimetria alternativos ao custo histórico, nomeadamente para a valorização de determinados ativos (Bens de Domínio Público – BDPs), o que o aproxima aos sistemas contabilísticos mais desenvolvidos como é o caso da Nova Zelândia.

Para além dos aspetos diferenciadores referidos, e não menos importante, acresce também referir o atraso na implementação das NICSPs na Contabilidade Pública em Portugal e a não preparação do relato de *performance*.

³⁹ O artigo 46º da LFL estipula ainda a obrigatoriedade de apresentação de contas consolidadas para os municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do setor empresarial local.

⁴⁰ Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho.

3.5 Comentários finais

Os desenvolvimentos das reformas da Contabilidade do Setor Público, nomeadamente da Contabilidade Autárquica, a nível internacional, levaram a que os sistemas contabilísticos se tornassem mais informativos. As reformas introduzidas visam, genericamente, a melhoria do relato financeiro para os tomadores de decisões e para propósitos de prestação de responsabilidades (*accountability*) e controlo interno em geral. Os novos objetivos conduziram a uma mudança da estrutura conceptual e metodológica dos sistemas de informação da contabilidade das entidades públicas, na medida em que estes deixaram de dar resposta às atuais exigências de informação. Face à situação, foram introduzidos no Setor Público novos instrumentos contabilísticos, como a contabilidade e demonstrações financeiras elaboradas em regime do acréscimo, complementando a tradicional base de caixa e controlo dos compromissos. Os utilizadores passaram assim a dispor de informação de carácter orçamental, financeiro e económico, que possibilita, para além do controlo orçamental e da legalidade, também informação sobre a situação financeira e os resultados das entidades públicas, fundamental para apoio à decisão e à gestão.

Embora a ritmos diferentes, vários países da OCDE têm implementado reformas na Contabilidade Pública. Apesar de a literatura evidenciar algum avanço dos países Anglo-saxónicos nesta matéria face aos restantes países, o fenómeno da globalização e da internacionalização tem reduzido as diferenças.

Neste contexto de mudança, também em Portugal, nos últimos anos, foram empreendidas reformas nos sistemas contabilísticos do Setor Público, que conduziram, entre outros, à apresentação de um novo modelo de relato financeiro mais abrangente e informativo. Em particular no que à Contabilidade Autárquica diz respeito, a reforma pretendeu a disponibilização de mais e melhor informação, oportuna, útil e fiável, de entre outros, aos decisores internos, e possibilitar um maior controlo e transparência na aplicação dos recursos financeiros públicos locais (cada vez mais escassos), com vista a maximizar a respetiva eficiência, eficácia e economia.

CAPÍTULO IV.

**O USO E A UTILIDADE DA INFORMAÇÃO
FINANCEIRA NA ADMINISTRAÇÃO LOCAL**

Capítulo IV. O uso e a utilidade da informação financeira na Administração Local

4.1 Considerações prévias

Do capítulo anterior ficou claro que, durante as últimas décadas, os sistemas contabilísticos na Contabilidade Pública em geral, e na Administração Local em particular, tornaram-se mais informativos (inclusive em Portugal). Atualmente, os sistemas contabilísticos têm tido a preocupação de prestar mais e melhor informação, tentando satisfazer os utilizadores e as suas necessidades, de forma a permitir-lhes informação útil que permita, entre outras coisas, avaliar e tomar as suas decisões de forma mais racional e lógica. Os objetivos dos sistemas contabilísticos foram ampliados. Os sistemas contabilísticos passaram a disponibilizar, para além de informação de carácter orçamental, que possibilita o controlo orçamental e da legalidade, também informação sobre a situação financeira e a *performance* organizacional. Em concreto, os dirigentes das entidades públicas passaram a dispor de informação bastante, segundo as perspetivas orçamental, financeira e económica, de modo a permitir-lhes o acompanhamento contínuo e integrado da gestão orçamental e financeira, bem como da *performance* das entidades que dirigem.

De um modo geral, a reforma da Contabilidade do Setor Público tem como objetivo a melhoria da informação proporcionada aos tomadores de decisões e outros (Guthrie *et al.*, 1999). Esta melhoria é uma condição necessária para o reforço da responsabilização e desempenho nas organizações públicas, considerando que a informação financeira desempenha um papel central nas tomadas de decisão nessas organizações (Pettersen, 2001).

Neste quarto capítulo aborda-se o uso e a utilidade da informação financeira na Administração Local. Para um melhor entendimento, nesta secção do trabalho, no contexto do paradigma referido na Secção 2.3.1, identificam-se os utilizadores e suas necessidades e os objetivos da informação financeira, procurando conhecer os potenciais utilizadores da informação, o tipo de informação de que necessitam e com que objetivo a utilizam. Após a descrição da informação financeira em geral, evidencia-se o seu papel nas tomadas de decisão, seguindo-se uma discussão da informação financeira no contexto da Administração Local portuguesa. Relativamente a esta última, apresenta-se uma breve caracterização da Administração Local em Portugal, descreve-se o sistema contabilístico vigente, caracteriza-se o processo de prestação de contas definido para os municípios e, por último, aborda-se o relacionamento entre o relato financeiro e as tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses.

4.2 Utilizadores da informação financeira e suas necessidades

Diversos autores diferenciam diretamente os grupos de utilizadores que esperam ser relevantes ou estabelecem critérios a partir dos quais identificam os grupos de utilizadores das entidades do Setor Público. Assim, por exemplo, Holder (1980) classifica os utilizadores da informação financeira no Setor Público tendo por base quatro critérios:

1. A relação utilizador/entidade: utilizador interno e utilizador externo;
2. As necessidades dos utilizadores: intensa, quando a informação é primordial para as tomadas de decisão do utilizador, e moderada e limitada, quando a informação para o utilizador é relativa e não decisiva;
3. O nível de conhecimentos: quando são tidos em consideração os conhecimentos dos utilizadores para a interpretação (leitura e análise) da informação financeira;
4. O tipo de informação: quando é tido em conta o tipo de informação requerido pelos utilizadores.

Da literatura contabilística internacional resulta que, a grande maioria dos autores, opta pelo primeiro critério de classificação apontado por Holder (1980), na divisão dos utilizadores das entidades públicas em **internos e externos**. Os utilizadores internos são aqueles que têm acesso ilimitado à informação e têm controlo sobre o próprio sistema de informação. Os utilizadores internos intervêm diretamente na gestão e funcionamento da entidade, como

sejam os gestores públicos, bem como todos os funcionários que tenham interesse na informação da sua entidade, e também os membros do Governo encarregues de definir as políticas e objetivos das diferentes entidades públicas por eles tutelados. Contrariamente, os utilizadores externos são os que apenas têm acesso a determinado tipo de informação. Por regra, este grupo de utilizadores necessita de informação que lhes permita, entre outros, o controlo da economia, eficácia e eficiência dos recursos e a análise da atividade económica e financeira da entidade. Os utilizadores externos desempenham um papel preponderante nas entidades públicas, na medida em que podem influenciar na definição das suas políticas futuras. São geralmente um grupo mais heterogéneo e exigem informação harmonizada a um nível mais agregado. Em síntese, as necessidades dos utilizadores internos referem-se às tomadas de decisão e as dos utilizadores externos fundamentalmente à prestação de contas.

São vários os estudos realizados por investigadores e por organismos oficiais, encarregados da emissão de normativos contabilísticos, que têm como objetivo principal identificar os utilizadores e as necessidades da informação financeira no Setor Público. Entre os numerosos trabalhos, de carácter geral, que têm abordado o tema, temos que destacar, pela sua relevância e primordialidade, os realizados por Anthony (1978), Drebin *et al.* (1981), *Governmental Accounting Standards Board* (GASB, 1985, 1987) e, mais recentemente, pelo IFAC-PSC (2000).

O primeiro trabalho nesta área foi o realizado por Anthony (1978), que identificou cinco categorias de utilizadores (corpos do Governo, investidores e credores, fornecedores de recursos, órgãos de controlo/supervisão e cidadãos em geral), na sua maioria de carácter externo, considerando como objetivo principal das demonstrações financeiras a satisfação das suas necessidades. As necessidades identificadas vão no sentido de obterem informação financeira, das organizações lucrativas e não lucrativas⁴¹, que lhes permita avaliar acerca da entidade: (1) a situação económico-financeira; (2) a conformidade financeira; (3) o desempenho organizacional; e (4) o custo dos serviços prestados.

O trabalho de Drebin *et al.* (1981), realizado mediante o patrocínio do *National Council on Governmental Accounting* (NCGA, 1983), foi o primeiro a abordar, de uma maneira completa e detalhada, o estudo dos utilizadores da informação financeira divulgada nas entidades

⁴¹ Alerta-se para o facto do estudo realizado por Anthony (1978) ter sido solicitado pelo *Financial Accounting Standard Board* (FASB), dando lugar à publicação do *Statement of Financial Accounting Concepts 4 – Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*. O FASB é um organismo que incide os seus trabalhos sobre os princípios e normas contabilísticas das organizações lucrativas e não lucrativas.

governamentais estatais e locais. As diferentes categorias de utilizadores definidos por estes autores serviram de referência para a posterior elaboração do *Concepts Statement 1* do NCGA (1983) – *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units*. Ambos os trabalhos classificam os diferentes utilizadores em dez grupos: contribuintes, doadores, investidores, recetores de serviços, empregados, fornecedores de recursos, corpos legislativos, gestão, eleitores e órgãos de controlo. Quanto às necessidades de informação financeira, os estudos fazem referência às seguintes:

1. Informação sobre os recursos financeiros de curto prazo;
2. Informação que permite avaliar a situação económica da entidade;
3. Informação sobre o cumprimento das obrigações legais contratuais e monetárias;
4. Informação sobre a eficácia e eficiência no cumprimento dos objetivos fixados;
5. Informação sobre o grau de execução do orçamento da entidade;
6. Informação sobre desempenho organizacional e da gestão; e
7. Informação sobre os fluxos de tesouraria da entidade estimados.

Posteriormente, o GASB realizou dois estudos sobre a identificação dos utilizadores da informação financeira e das suas necessidades informativas, no contexto do Governo local e estadual. O primeiro estudo foi realizado em 1985, designado “*The Needs of Users of Governmental Financial Reports*”, teve por base 16 trabalhos e foram identificados 11 grupos de utilizadores da informação financeira (GASB, 1985). O segundo intitulado “*Objectives of Financial Reporting*” (*Concepts Statement 1*), data de 1987, e prevê três grupos de utilizadores externos das demonstrações financeiras, tendo por base o trabalho realizado por Jones *et al.* em 1985⁴². De acordo com este último estudo são utilizadores das demonstrações financeiras todos “a) *aqueles perante o qual o Governo é responsável (cidadãos)*, b) *aqueles que representam diretamente os cidadãos (corpos legislativo e de controlo)*, e c) *aqueles que prestam ou participam no processo de financiamento (investidores e credores)*” (GASB, 1987:§30-§31). Ou seja, são utilizadores da informação financeira definidos pelo GASB

⁴² Este estudo teve como objetivo principal identificar os utilizadores da informação financeira das entidades da Administração Central e Local e suas necessidades informativas. Os resultados obtidos permitiram aos autores concluir que os diferentes grupos de utilizadores evidenciam necessidades individuais de informação. O Grupo de investidores e credores revela ter maior interesse na Demonstração dos Fluxos de Caixa do que o Grupo de cidadãos ou o Grupo de corpos legislativo e de controlo. Também o Grupo de cidadãos tem mais interesse na informação sobre o custo dos serviços do que os restantes grupos. Concluíram ainda que a informação de caráter orçamental é mais útil, e que o regime de contabilidade na base de acréscimo modificado é mais privilegiado, do que a base de acréscimo total.

(1987) os seguintes: (1) Grupo de cidadãos, inclui contribuintes, eleitores, recetores de serviços, associações ou grupos de defesa dos cidadãos, cidadãos em geral e estudiosos das finanças públicas; (2) Grupo de corpos legislativo e de controlo, inclui membros do Parlamento, associações municipais, câmaras de comércio, órgãos do Governo, conselhos escolares, Tribunal de Contas e outros representantes dos cidadãos; e (3) Grupo de investidores e credores, inclui as pessoas que individualmente se convertem em credores ou investidores, instituições investidoras ou credoras, subscritores de títulos municipais, agências de classificação de bónus e instituições financeiras.

Quanto às necessidades dos utilizadores da informação financeira, o GASB, assinala diferentes necessidades mediante o grupo de utilizadores. Assim, o Grupo de cidadãos necessita de informação sobre o nível de impostos cobrados, face ao nível de serviços prestados, a eficácia na administração dos recursos disponíveis, a eficiência e economia alcançadas na gestão dos serviços públicos, a relação custo-qualidade-preço dos serviços recebidos e sobre a execução do orçamento. As necessidades de informação do Grupo de corpos legislativos e de controlo são de âmbito financeiro e legal e resumem-se nas seguintes: informação orçamental que permita analisar o grau de cumprimento da legalidade, bem como a execução do orçamento, informação sobre a afetação dos recursos, informação sobre o grau de cumprimento das restrições contratuais, informação sobre os programas e sua articulação, e sobre o nível de *outputs* alcançados, e informação financeira sobre a situação financeira da entidade. Quanto ao Grupo de investidores e credores, procuram informação sobre os recursos financeiros existentes, fontes de financiamento, obrigações e liquidez da entidade e risco de crédito. Resumidamente estes três grupos de utilizadores necessitam de informação que permita comparar os resultados financeiros obtidos com o legalmente aprovado a nível orçamental, conhecer a posição financeira e os resultados das operações realizadas, analisar o cumprimento da legalidade, e avaliar a eficiência, eficácia e o custo dos serviços.

O GASB (1985) refere ainda os Órgãos de gestão (gestores internos) como utilizadores internos da informação. Os gestores internos formam um grupo de utilizadores essencial e imprescindível em qualquer organização governamental e, por isso, detêm um lugar importante entre os grupos de utilizadores identificáveis. Segundo o GASB (1985), este grupo de utilizadores necessita de informação sobre a posição financeira atual da entidade, os fluxos de tesouraria e de recursos (a curto, médio e longo prazos), a condição económica e possíveis alterações nesta condição, o cumprimento da legalidade, restrições legais e contratuais

existentes e ainda sobre todos os fatores que possam influir na planificação e elaboração do orçamento.

Os pronunciamentos anteriores foram alargados por outros que introduzem novos grupos de utilizadores da informação financeira das entidades públicas, tais como a NICSP 1 – “*Presentation of Financial Reporting*” do IPSASB (2001) que acrescenta as agências e Governos internacionais e os analistas económicos e financeiros ao conjunto de utilizadores já identificado. De acordo com a IPSAS 1 (IPSASB, 2001), genericamente, os utilizadores necessitam de informação que os ajude a tomar decisões económicas, sociais, políticas e a avaliar a utilização dos recursos por uma organização pública. Deste modo, os utilizadores recorrem às demonstrações financeiras para obterem informação sobre a gestão, o cumprimento do orçamento, a situação financeira e a atividade económica desenvolvida pela entidade (IPSASB, 2001:§23-§26).

A maioria dos trabalhos assinalados revela uma classificação distinta dos grupos que, de um modo ou outro, estão interessados em aceder à informação financeira das entidades públicas, convertendo-se em utilizadores da mesma. Apesar da diversidade de utilizadores identificados, há uma predileção pelos investidores e credores, corpos do Governo, órgãos de controlo e fornecedores de recursos.

Numa iniciativa inédita no âmbito da contabilidade e relato financeiro do Setor Público, o *Conceptual Framework Exposure Draft* 1 do IPSASB (IPSASB:CF-ED 1, 2010:§2.3-§2.5) sintetiza os diferentes utilizadores do relato financeiro das entidades do Setor Público em três grupos principais: recetores de serviços públicos (designadamente cidadãos); fornecedores de recursos (involuntários – cidadãos-contribuintes; voluntários – prestamistas, credores, doadores); e legislatura/executivo e membros do parlamento, na qualidade de representantes dos interesses dos dois primeiros grupos. Todos necessitam da informação financeira para propósitos de prestação de responsabilidades e tomadas de decisão. Referências são também feitas a outros utilizadores que, não sendo principais, podem tirar partido da informação do relato financeiro das entidades do Setor Público para satisfazerem as suas necessidades particulares, nomeadamente: entidades estatísticas, analistas económico-financeiros, *media*, conselheiros financeiros, grupos de *lobbying*; e também organismos que têm poder para exigir informação preparada para satisfazer as suas próprias necessidades, como sejam entidades reguladoras e de supervisão e instituições de auditoria (IPSASB:CF-ED 1, 2010:§2.6).

Outros trabalhos tentam identificar os utilizadores (e suas necessidades) da informação financeira divulgada pelas entidades públicas através de investigações empíricas. Por exemplo, Robbins (1984) realizou um estudo empírico cujo objetivo principal consistiu na análise das opiniões dos responsáveis pela preparação e divulgação da informação financeira relativamente aos interesses e às necessidades informativas dos analistas financeiros municipais, concluindo que uns e outros não percebem o valor ou importância da informação financeira de forma similar.

Hay & Antonio (1990) analisaram o conteúdo das notas explicativas do relato anual das entidades governamentais dos Estados Unidos, tendo concluído que os utilizadores atribuem maior importância à informação específica e detalhada do que à informação agregada. Mostraram também, que os utilizadores têm necessidade de outro tipo de informação, para além da divulgada. Designadamente, pretendem informação sobre acontecimentos que possam afetar materialmente as demonstrações financeiras de exercícios futuros, passivos contingentes e acontecimentos subsequentes.

Daniels & Daniels (1991) procuraram identificar as necessidades de informação dos utilizadores das demonstrações financeiras da Administração Central e Local nos Estados Unidos. A pesquisa incidiu sobre os três grupos de utilizadores, identificados pelo GASB, Grupo de cidadãos, Grupo de corpos legislativo e de controlo e Grupo de investidores e credores. Da análise dos resultados, Daniels & Daniels (1991) observaram que os grupos estudados manifestam necessidades de informação diferentes. Assim, o Grupo de investidores e credores demonstra ter maior interesse na informação sobre o desempenho organizacional e a viabilidade financeira das entidades. Para além de demonstrar também interesse por esse tipo de informação, o Grupo de órgãos legislativo e de controlo requer ainda informação sobre a conformidade legal e financeira e o custo dos serviços. Quanto ao Grupo de cidadãos, apenas demonstram ter interesse na informação sobre o custo dos serviços. Estes resultados vieram comprovar a evidência já obtida no estudo de Hay & António (1990) e revelaram ainda que os utilizadores atribuem maior utilidade à apresentação da informação agregada dos municípios.

Num estudo aplicado às entidades do Setor Público de Queensland, Mack (2004) identificou os contribuintes, outros fornecedores de recursos, outras entidades e outros recetores de serviços, gestores internos, os órgãos legislativo e executivo, como sendo os principais

utilizadores da informação financeira. Relativamente ao tipo de informação que é utilizada, os resultados evidenciaram preferência pela informação de desempenho financeiro.

Collins *et al.* (1991) num estudo que realizou a três diferentes grupos de utilizadores das demonstrações financeiras da Administração Local, observou que ambos os grupos têm necessidades de demonstrações financeiras mais simplificadas. No entanto, a este respeito os autores reconhecem que a simplificação das demonstrações poderá constituir um processo complexo. O facto de alguns utilizadores possuírem um nível elevado de conhecimento e utilizarem toda a informação e os utilizadores internos apenas terem interesse por determinada informação, pode indicar a necessidade de elaborar demonstrações financeiras de finalidade específica. Por outras palavras, os resultados deste estudo evidenciaram que as necessidades dos utilizadores, tanto internos como externos, levam a diferentes formatos do relato financeiro, bem como à inclusão de conteúdos diferentes.

Embora seja de esperar que os potenciais utilizadores da informação financeira sejam os mesmos em todos os países, Brusca & Condor (2002) afirmam que a importância atribuída aos utilizadores nem sempre é a mesma. Os resultados do estudo levado a cabo por estes autores, revelaram que nos países Anglo-saxónicos é atribuída maior importância ao público em geral e aos fornecedores de recursos, valorizando-se a responsabilidade não só em termos financeiros, como também em termos de economia, eficácia e eficiência. Situação contrária é que se verifica nos países da Europa continental, onde são os corpos do Governo e os órgãos de controlo, como o Parlamento e o Tribunal de Contas, que assumem elevada importância entre o grupo de utilizadores. Neste grupo de países evidencia-se a necessidade de demonstrar que a conformidade legal através do orçamento é tão importante como a *accountability* de gestão.

Apesar da extensão da literatura verifica-se que, os diversos estudos empíricos e normativos não conseguiram chegar a consenso quanto à identificação dos utilizadores (e suas necessidades) da informação financeira preparada e divulgada nas entidades da Administração Pública.

Contudo, algumas categorias de potenciais utilizadores da informação financeira, divulgada pelas entidades da Administração Local são geralmente identificadas conforme se segue (Steccolini, 2004):

- **Utilizadores externos:** cidadãos (eleitores, contribuintes e recetores dos serviços); entidades privadas e associações; níveis do Governo superiores; órgãos de controlo externo; auditores; outras entidades locais; bancos e credores; investidores estrangeiros, analistas económico-financeiros, agências de *rating* e investigadores;
- **Utilizadores internos:** membros dos órgãos executivo e deliberativo; gestores públicos; funcionários públicos; sindicatos das entidades públicas.

4.3 Objetivos da informação financeira

A NICSP 1 refere que as demonstrações financeiras têm como principal objetivo proporcionar informação relevante acerca da posição financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa de uma entidade, útil para as tomadas de decisão de uma vasta gama de utilizadores; visam também demonstrar a responsabilidade das entidades públicas pelos recursos que lhe foram confiados (IPSASB:IPSAS 1, 2001:§15). Na mesma norma é ainda referido que as demonstrações financeiras podem também ter um papel preditivo ou retrospectivo, proporcionando aos utilizadores informação que dê indicação se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento legalmente adotado e com os requisitos legais e contratuais, incluindo limites financeiros estabelecidos pelas autoridades legislativas apropriadas (IPSASB:IPSAS 1, 2001:§13).

O *Conceptual Framework Exposure Draft 1* do IPSASB (2010), por sua vez, realça também que os objetivos do relato financeiro elaborado pelas entidades do Setor Público são providenciar informação acerca da entidade, que seja útil aos utilizadores, quer para os propósitos de prestação de responsabilidades, quer para *input* para as tomadas de decisão (IPSASB:CF-ED 1, 2010:§1.10).

Uma consulta de opinião recentemente realizada pelo IPSASB (2011:§53-56) sobre os objetivos do relato financeiro das entidades do Setor Público, definidos no *Conceptual Framework Exposure Draft 1*, mostrou que cerca de metade dos respondentes considera como objetivos principais do relato financeiro a combinação dos objetivos referente à prestação de contas e às tomadas de decisão, apenas cerca de um em dez respondentes referiu que o principal objetivo do relato é para efeitos de responsabilização e muito poucos (2 em 55) referiram que o relato financeiro tem apenas como objetivo o apoio ao processo de tomada de

decisão. Estes resultados revelam-se bastante diferentes quando comparados com a situação do setor privado.

De um modo geral, a informação financeira proporcionada pelo Setor Público deve ser útil, fiável, relevante e comparável, de forma a satisfazer as necessidades dos utilizadores do relato financeiro. Para além das tradicionais necessidades de prestação de responsabilidades, é clara e genericamente reconhecido que os utilizadores de relato financeiro do Setor Público necessitam de informação também para as tomadas de decisão, quer estas respeitem a afetação de recursos, quer sejam decisões políticas ou sociais.

Para as adequadas tomadas de decisão, a informação financeira deverá permitir avaliar o cumprimento do orçamento e da legalidade económica e financeira, evidenciar as fontes de financiamento e a adequabilidade destas no cumprimento das obrigações assumidas, e possibilitar a avaliação da eficácia, eficiência e economia na gestão pública (Barton, 2004, 2005). No que concerne à prestação de responsabilidades, os gestores deverão apresentar aos diferentes utilizadores, as justificações que se mostrem necessárias sobre a atividade financeira e económica desenvolvida e a gestão dos respetivos recursos. Na perspetiva de Grossi & Reichard (2009), os primeiros objetivos são internos enquanto os segundos são externos.

Brusca (1997) concluiu que, nos Governos Locais (designadamente nos municípios espanhóis) a disponibilidade e divulgação das demonstrações financeiras são insuficientes para as tomadas de decisão e, por conseguinte, para satisfazer as necessidades de informação dos utilizadores. Os resultados obtidos permitiram também à autora conhecer, de modo geral, as finalidades da informação financeira. Os decisores financeiros utilizam a informação financeira para avaliarem a execução do orçamento, a conformidade legal e financeira e para as tomadas de decisão. Já para os órgãos de controlo externo, as demonstrações financeiras são utilizadas essencialmente para satisfazer as exigências de prestação de responsabilidades dos municípios. Por sua vez, Yamamoto (2008) explica que os políticos dos Governos Locais japoneses, consideram que a informação financeira é mais relevante para fins de prestação de responsabilidades do que para as tomadas de decisão. Também, no estudo realizado por López & Caba (2004) é mencionado que o modelo de relato financeiro utilizado não é o mais adequado. Os resultados revelam que os utilizadores viriam as suas necessidades satisfeitas se se verificasse um aumento de informação qualitativa obrigatoriamente divulgada e uma modificação no conteúdo (maior detalhe de informação sobre a dívida, distinção no

imobilizado dos bens patrimoniais suscetíveis de constituir garantia real, etc.) e na apresentação da informação financeira, como por exemplo divulgação das demonstrações financeiras consolidadas. A necessidade de se proceder a ajustamentos ao conteúdo do relato financeiro já havia sido confirmada em estudos anteriores por Hay & Antonio (1990), Daniels & Daniels (1991) e Brusca (1997).

4.4 O papel da informação financeira nas tomadas de decisão

O uso da informação financeira no contexto organizacional facilita as tomadas de decisão, bem como permite um maior controlo sobre o comportamento dos dirigentes da organização (Pettersen, 2001; Zimmerman, 2008). Sob este ponto de vista, a contabilidade serve como uma ferramenta para minimizar a complexidade do processo de tomada de decisão e reduzir a incerteza do decisor na tomada de decisão. No entanto, esta perspetiva da contabilidade é baseada nos modelos da escolha racional, cuja validade tem vindo a ser questionada na literatura ao longo dos últimos anos, como se viu no Capítulo II.

A literatura evidencia que, em alguns casos, a contabilidade não é utilizada como uma ferramenta para as tomadas de decisão; em vez disso desempenha outros papéis que pouco têm que ver com a racionalidade nas ações organizacionais (Cohen *et al.*, 2009). De acordo com Hoque & Hopper (1994), apesar do que é geralmente aceite, os dirigentes usam uma variedade de mecanismos de controlo social e/ou informal para lidar com a complexidade e incerteza, enquanto que os controlos formais (tais como os sistemas de contabilidade) são mantidos para cumprir formalmente as necessidades dos utilizadores externos.

O reconhecimento de que a Contabilidade e racionalidade, nas tomadas de decisão, não caminham necessariamente lado a lado tornou ainda mais importante a definição do papel da informação financeira no âmbito do Setor Público. As normas e os procedimentos institucionalizados desempenham um papel dominante nas organizações do Setor Público, no sentido de manter um forte controlo sobre as ações levadas a cabo pelas organizações. Hoque & Hopper (1994) argumentam que os controlos contabilísticos formais desempenharão um papel reduzido nas organizações, se não refletirem a tradição, a cultura e os fatores económicos e políticos que os dirigentes enfrentam.

Um estudo recente de Bergmann (2011), realizado na Suíça, onde foi pretendido analisar a influência da Contabilidade Pública, nomeadamente do *reporting* nas tomadas de decisão, revelou que o relato financeiro preparado e divulgado pelas entidades públicas suíças, designadamente a informação preparada na base de acréscimo, tem como objetivo principal apoiar as tomadas de decisão, contrariando a literatura que coloca em muitas situações este objetivo do relato como secundário depois da prestação de contas e da transparência. A situação mais peculiar no caso da Suíça, constatado por esta pesquisa, traduz-se no facto do uso quase indiscutível do regime do acréscimo para a orçamentação, que ainda é muito controverso e não é amplamente observado internacionalmente. Deste modo, os resultados permitiram concluir que a base contabilística utilizada (acrécimo *versus* caixa) influencia a tomada de decisão. Para Bergmann (2011) este é o resultado do efeito de que as diferentes abordagens têm sobre a natureza dos tipos de informação utilizada para as tomadas de decisão. Segundo os resultados deste trabalho, os principais exemplos de decisões baseadas na informação preparada segundo o regime do acréscimo são: o autofinanciamento dos investimentos, controlo do endividamento e as metas de política fiscal de redução da dívida e manutenção de capital.

Ansari & Euske (1987) introduziram na literatura uma concetualização integrada do papel que a contabilidade desempenha numa organização, através de uma investigação que realizaram no Exército dos EUA. Os autores identificaram três funções distintas da informação financeira. Mais especificamente, a Contabilidade, de acordo com Ansari & Euske (1987) pode desempenhar:

- (1) um papel técnico-racional – isto é, se a informação financeira é usada para medir a eficiência e melhorar o processo de tomada de decisão;
- (2) um papel sócio-político – isto é, se a informação financeira é utilizada para fins de racionalização das ações levadas a cabo pelos dirigentes das organizações; e,
- (3) um papel institucional – isto é, se a informação financeira legitima a organização em relação aos utilizadores externos.

O papel técnico-racional constitui a abordagem tradicional ao uso da informação financeira pelos dirigentes das organizações. Segundo esta perspetiva, a informação financeira fornecida constitui o meio para melhorar o processo de tomada de decisão, medir a eficiência e reduzir a incerteza enfrentada pelos dirigentes (Cohen *et al.*, 2009). Adicionalmente, este tipo de

informação pode também ser utilizado para satisfazer as necessidades dos utilizadores externos. Como as organizações têm de ser eficientes para sobreviver e a eficiência é julgada pelos utilizadores externos, as medidas internas de eficiência tendem a ser congruentes com as necessidades externas. Os papéis sócio-político e institucionalista da contabilidade representam o uso natural da informação. O papel sócio-político indica o grau com que a informação financeira é utilizada pelos dirigentes para racionalizar e justificar as suas ações e influenciar as atitudes e crenças dos superiores para ganhar e negociar vantagens. Finalmente, o papel institucional indica em que medida a informação é utilizada pelos dirigentes como uma racionalização e ferramenta de legitimação para apoiar as decisões tomadas pela organização e manter o perfil da organização com os grupos externos. Este particular papel da informação financeira enquadra-se na teoria da Nova Sociologia Institucional (DiMaggio & Powell, 1991), já abordada no Capítulo II.

Os novos desenvolvimentos do sistema contabilístico, verificados a nível internacional, permitiram dotar a gestão das entidades públicas de novos instrumentos, no sentido de, entre outros, disponibilizar informação útil que sirva de apoio para o processo de tomada de decisão e controlo internos. A divulgação de informação, preparada em bases de caixa e do acréscimo, possibilita aos seus utilizadores a tomada de decisões a partir de relatos financeiros uniformes e mais completos (Guthrie *et al.*, 1999). A implementação da contabilidade em base de acréscimo tem em vista proporcionar a preparação e divulgação de uma importante e vasta gama de informação financeira que não era possibilitada pelos tradicionais sistemas de contabilidade em base de caixa (Guthrie, 1998; Guthrie *et al.*, 1999; Caperchione, 2006; Lapsley *et al.*, 2009). Salienta-se, por exemplo, as tomadas de decisão que se relacionam com os períodos de depreciação, os critérios de valoração, o reconhecimento das gastos e rendimentos, e o relato dos ativos e passivos (Guthrie *et al.*, 1999).

Apesar de ser evidente que a contabilidade em base de acréscimo, no Setor Público, foi adotada globalmente e que tem sido desenvolvido um novo conjunto de normas internacionais exclusivo para o Setor Público (NICSPs), assentes naquele pressuposto, a contabilidade em base de caixa ainda continua a ser usada para os objetivos do relato em muitos países (Blöndal, 2003). Este fenómeno é uma clara indicação de que a contabilidade em base de caixa cumpre alguns objetivos que não são realizados pela contabilidade em base de acréscimo, sendo o mais notável a sua relação com a execução orçamental (Cohen, 2009). O orçamento é o documento chave da gestão no Setor Público e a prestação de contas é baseada

na execução do orçamento aprovada pelos órgãos legislativos. Segundo Blöndal (2003), quando a execução do orçamento é baseada no regime de caixa, o mais provável é que essa será a informação base que os políticos e os gestores utilizarão para a satisfação das suas necessidades (Blöndal, 2003).

Adicionalmente, a introdução da Contabilidade de Custos no Setor Público constitui um verdadeiro instrumento de apoio ao processo de tomada de decisões internas. A Contabilidade de Custos possibilita, entre outros, informação sobre o custo real dos serviços ou o custo das unidades departamentais, informação previsional sobre a utilização dos recursos disponíveis, informação sobre o desempenho dos dirigentes da instituição, informação sobre os ativos e passivos, informação sobre o valor dos gastos e dos rendimentos. A disponibilização desta informação permite tomar, de forma mais coerente e racional, decisões de gestão pública, bem como avaliar os efeitos das decisões tomadas (Cohen, 2009).

Neste contexto, o papel fulcral do relato da informação financeira centra-se no facto de servir como meio de comunicação entre a entidade, utilizadores internos e todos aqueles *stakeholders* que têm um direito razoável de dispor da informação para a utilizar nas suas tomadas de decisão (Grossi & Reichard, 2009). No entanto, a utilização da informação financeira pelos diferentes grupos de utilizadores (internos e externos), de acordo com Yamamoto (2008), só é possibilitada quando as demonstrações financeiras satisfazem as suas necessidades.

Até que os decisores disponham da informação certa para tomar determinada decisão, passam por diferentes etapas (Grossi & Reichard, 2009). A primeira refere-se à disponibilidade da informação, isto é, o decisor deve ter acesso à informação de que necessita. Depois de ter a informação de que necessita o decisor deverá analisá-la e interpretá-la, de modo a tomar a sua decisão final ou intermédia. Grossi & Reichard (2009) alertam para o facto de que, quando a informação é excessiva e a capacidade de processamento é limitada, observa-se a tendência para os decisores não a utilizarem. Os autores chamam ainda à atenção de que os políticos e os diretores financeiros máximos das organizações públicas não são os únicos decisores, na medida em que eles tomam as decisões finais, após já terem sido efetuadas decisões preliminares pelos pré-decisores. Fernandes (2007) também partilha desta opinião quando considera como decisores, para além dos decisores técnicos, os decisores de nível superior – decisores políticos. A autora refere que os decisores políticos necessitam, em diferentes momentos, de informação orçamental e patrimonial para projeções orçamentais; decisões de

caráter político decorrente das atribuições e competências que lhes estão adstritas; apresentação de relatórios de execução a órgãos internos e/ou externos, de controlo político e técnico; e, finalmente, para a apresentação das contas anuais.

Sob o ponto de vista técnico-razional, a informação financeira proporcionada pelos novos sistemas contabilísticos no Setor Público tem dois objetivos: (1) objetivo externo – responsabilização externa (por exemplo, informar os órgãos máximos de controlo e fiscalização⁴³ e contribuintes) e (2) objetivo interno – providenciar informação para as tomadas de decisão e para o controlo da situação financeira de uma determinada entidade. Esta tese centra-se no estudo das tomadas de decisão de caráter interno. Assim, de um modo geral, a nova informação divulgada deverá permitir aos decisores internos tomar diferentes tipos de decisões (Kober *et al.*, 2010 e Andriani *et al.*, 2010), tais como: (1) avaliar o desempenho de uma entidade; (2) avaliar o desempenho de um programa, projeto/ação; (3) avaliar o desempenho da gestão; (4) avaliar a eficácia da entidade na prestação de serviços públicos e venda de bens; (5) avaliar a eficiência da entidade na prestação de serviços públicos e venda de bens; (6) avaliar as necessidades de tesouraria da entidade; (7) avaliar a capacidade da entidade para gerar *cash-flows*; (8) tomar decisões sobre novos investimentos; (9) tomar decisões sobre a afetação dos recursos públicos da entidade; (10) avaliar o impacto das decisões tomadas sobre a afetação dos recursos públicos da entidade; (11) avaliar a conformidade da aplicação dos recursos públicos; (12) avaliar o nível de recursos necessários no futuro; (13) tomar decisões sobre a definição de taxas e preços; (14) avaliar a capacidade da entidade para continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade no futuro; (15) medir o alcance dos objetivos definidos pela entidade; (16) avaliar a adequação dos resultados alcançados com os objetivos pré-definidos; (17) decidir sobre as operações de endividamento; (18) garantir a responsabilidade da entidade pelos seus ativos e passivos.

Para as tomadas de decisão (sejam de natureza política, económica, operacional ou outra), os decisores internos precisam de uma diversidade de informação para fundamentarem a decisão tomada (Grossi & Reichard, 2009). De acordo com o *Conceptual Framework Exposure Draft*

⁴³ Como por exemplo, no caso português, o Tribunal de Contas (principal entidade de auditoria externa), e particularmente para a Administração Local, a Direção-Geral das Autarquias Locais (DGAL).

1 do IPSASB (IPSASB:CF-ED 1, 2010:§1.6; §BC1.10)⁴⁴, o relato financeiro das entidades do Setor Público compreende informação acerca do seu passado, presente e futuro, útil aos diversos utilizadores, incluindo informação financeira e não financeira quantitativa e qualitativa, sobre a concretização/alcance dos objetivos financeiros e de prestação de serviços no período corrente, e também sobre atividades e prestação de serviços futuros e consequentes necessidades de recursos. Adicionalmente às demonstrações financeiras, as entidades do Setor Público devem reportar assim informação acerca das suas atividades, planos e desempenho, bem como informação prospetiva sobre as condições económicas e outros fatores que os poderão influenciar.

Deste modo, o conteúdo do relato financeiro deverá providenciar aos decisores internos informação nomeadamente sobre (IPSASB:CF-ED 1, 2010:§2.14-§2.26): (1) posição financeira, desempenho financeiro e *cash-flows* da entidade; (2) conformidade com o orçamento; (3) concretização de objetivos em termos de prestação de serviços (e.g. custo dos serviços prestados); (4) informação prospetiva financeira e não financeira; e (5) informação descritiva (e.g. pressupostos subjacentes às previsões e expectativas).

A literatura internacional sobre a utilização da informação financeira para as tomadas de decisão e controlo internos no Setor Público é bastante limitada (Jones & Puglisi, 1997; Mack, 2004; Mack & Ryan, 2006; Paulsson, 2006; Yamamoto, 2008; Grossi & Reichard, 2009; Cohen, 2009; Kober *et al.*, 2010; Andriani *et al.*, 2010). A discussão científica centra-se mais na análise do uso da informação sobre o desempenho (por exemplo, indicadores de *output*) da entidade para as tomadas de decisão (Ter Bogt, 2004; Brun & Siegel, 2006; Lee, 2008; Taylor, 2009).

A informação divulgada nas demonstrações financeiras de carácter orçamental é a que parece ser mais utilizada para as tomadas de decisão, pelo menos dentro do contexto dos países Ibéricos, conforme comprovam Brusca (1997), López & Caba (2004) e Carvalho *et al.* (2008). Tal situação é também comprovada empiricamente por Pina *et al.* (2009) quando assinalam que a contabilidade em base de acréscimo nos países da Europa continental não é apenas um meio para melhorar os processos de tomada de decisão, mas também um meio para aumentar a transparência financeira, prestação de responsabilidades e legitimar as decisões tomadas.

⁴⁴ Numerosos estudos (e.g., Lee, 2008; Taylor, 2009) têm mostrado que a divulgação de informação não financeira, designadamente informação sobre o desempenho não é, de modo algum, uma garantia de que tal informação seja usada para as tomadas de decisão.

Cohen *et al.* (2009) num estudo que visa identificar o papel que o sistema de contabilidade integrado (caixa e de acréscimo) tem para os municípios gregos, concluíram que a informação elaborada segundo a contabilidade em base de caixa é a que prevalece na função principal de tomada de decisões, assumindo a informação preparada de acordo com a contabilidade em base de acréscimo um papel secundário.

Um estudo espanhol mostra também que a informação financeira é utilizada para elaborar o orçamento do exercício seguinte, para tomar decisões sobre novas operações de endividamento, e para realizar uma análise da situação financeira da entidade (Brusca, 1997). Do mesmo modo, os decisores recorrem a indicadores financeiros para realizar a análise da situação financeira, utilizando para o efeito indicadores elaborados com base na execução orçamental, aos quais acrescentam outros indicadores adaptados do setor empresarial (Brusca, 1997). Entre as demonstrações de carácter económico-financeiro, a informação divulgada no Balanço é a mais utilizada no contexto das tomadas de decisão internas, nomeadamente os itens de informação relativos ao endividamento e aos diferentes itens do circulante (comprovado empiricamente por Brusca, 1997). O mapa de endividamento e o mapa de fluxos de caixa são também documentos muito utilizados nas tomadas de decisão.

Yamamoto (2008) pretendeu analisar em que medida os políticos utilizam a informação financeira para as suas tomadas de decisão. Para tal procurou relacionar a utilização com a utilidade da informação financeira para o processo de tomada de decisão por parte dos políticos dos Governos central e local do Japão, através da identificação dos fatores impulsionadores desse relacionamento. Yamamoto (2008) concluiu que os políticos utilizam variados tipos de informação no processo de tomada de decisão e que enfatizam a importância do controlo interno na preparação da informação financeira. Os resultados mostram que embora as demonstrações financeiras sejam muito úteis para as tomadas de decisão, os políticos demonstram ter também bastante interesse na informação não financeira. Adicionalmente, a maioria dos políticos reconhece ter dificuldade na análise e leitura da informação preparada na base de acréscimo. Também, grande parte dos políticos considera muito útil o orçamento para as decisões de carácter político. Os dados obtidos mostram ainda que, para as tomadas de decisão políticas, há uma preferência clara pela informação sobre o desempenho da entidade. Estes resultados foram também comprovados empiricamente num estudo realizado na Bélgica aos municípios flamengos (Windels & Christiaens, 2008). Os utilizadores municipais não entendem a informação financeira como útil, na medida em que

consideram a informação divulgada muito detalhada, complexa e pouco transparente. Grossi & Reichard (2009), num estudo exploratório com referência à Alemanha e Itália, revelam que a falta de incentivos, a falta de conhecimento e experiência, particularmente no que respeita aos políticos, e a existência de várias restrições institucionais, são os principais fatores para a reduzida utilização da informação financeira na base de acréscimo. Os decisores não utilizam a nova informação proporcionada, na medida em que não são capazes de reconhecer a relevância desta informação para as suas decisões, revelando ter preferência pela informação preparada em base de caixa para as decisões de natureza política.

Sob um ponto de vista geral, a literatura explica que a utilização da informação financeira pelos decisores no processo de tomada de decisão depende de diversas variáveis. Uma dessas variáveis é o grau de utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão (*decision-usefulness*) (Grossi & Reichard, 2009), situação confirmada por Mack (2004), Mack & Ryan (2006, 2007), Yamamoto (2008), Kober *et al.* (2007, 2010) e Andriani *et al.* (2010). Na maioria das vezes, a utilidade da informação para as tomadas de decisão está relacionada com a relevância e congruência com as expectativas dos decisores e, por vezes, com questões de compreensibilidade e incompreensibilidade da informação. Por exemplo, Yamamoto (2008) mostrou que os políticos relacionam significativamente o uso das demonstrações financeiras com a compreensibilidade da informação financeira. A maioria dos políticos japoneses tem dificuldade em compreender a informação financeira preparada na base de acréscimo, o que os leva a utilizar pouco este tipo de informação para as suas tomadas de decisão.

Contrariamente, Kober *et al.* (2010) e Andriani *et al.* (2010) mostraram que a utilidade da informação preparada segundo a contabilidade em base de acréscimo para as tomadas de decisão internas nas organizações do Setor Público parece estar a aumentar⁴⁵. Os resultados obtidos no estudo de Kober *et al.* (2010) permitiram observar que os utilizadores começam a perceber a relevância da informação preparada segundo a contabilidade em base de acréscimo para as tomadas de decisão internas. Os utilizadores deram conta, decorridos vários anos após a introdução da contabilidade em base de acréscimo, que a informação preparada segundo o regime do acréscimo, é tão atraente para as tomadas de decisão como a informação preparada em base de caixa; os utilizadores começam a estar mais familiarizados e a ter mais experiência com a nova informação (Kober *et al.*, 2010). Por sua vez, Andriani *et al.* (2010)

⁴⁵ Refira-se que estes resultados refletem uma mudança na perceção dos utilizadores sobre a utilidade da informação financeira quando confrontados com as evidências obtidas no estudo de Jones & Puglisi (1997).

mostraram que a informação fornecida pela contabilidade em base de acréscimo é percebida, entre os gestores públicos, de utilidade elevada para a maioria das situações de decisões internas. Genericamente, a utilidade da informação orçamental elaborada em base de caixa é tida em conta nas decisões relacionadas com os fluxos de caixa. Os resultados obtidos revelam ainda que, um elevado número de gestores públicos, continua a utilizar a informação preparada na base de caixa para fins de orçamentação e gestão interna. Em relação ao orçamento, poucos respondentes indicaram que utilizam o sistema de contabilidade em base de caixa e a maioria indicou utilizar ambos os sistemas contabilísticos (caixa e de acréscimo). Do mesmo modo, os resultados são similares quando questionados sobre os tipos de informação necessária para fins de gestão interna.

A procura e utilização real e eficaz dos itens de informação financeira nas tomadas de decisão e processos de controlo depende de numerosos fatores endógenos e exógenos, como características institucionais, critérios sócio-demográficos e conhecimento sobre a temática (Paulsson, 2006; Askim, 2008; Yamamoto, 2008; Grossi & Reichard, 2009).

Segundo Grossi & Reichard (2009), na maioria das vezes a utilização da informação financeira é também o resultado da interação entre a oferta e a procura da informação. Para os autores, o uso da informação financeira para as tomadas de decisão internas depende, em primeiro lugar, da divulgação de informação relevante e completa para satisfazer as necessidades dos utilizadores internos no contexto das tomadas de decisão. É neste contexto que encontramos o fundamento teórico para a análise empírica que aqui se realiza sobre as necessidades de informação para as tomadas de decisão internas e a utilidade do relato financeiro preparado e divulgado pelos municípios Portugueses.

4.5 A informação financeira da Administração Local portuguesa

4.5.1 A Administração Local em Portugal: breve caracterização

A organização do Estado português apresenta diferentes níveis de administração. As autarquias locais integram a “*organização democrática do Estado*” (n.º 1 do artigo 235.º da Constituição da República Portuguesa), são entidades da Administração Local autárquica do Estado e constituem parte da Administração Pública.

As autarquias locais são consideradas entidades de administração autónoma na medida em que não prosseguem, através das suas competências, atribuições delegadas pela administração direta, mas sim, visam a satisfação das necessidades sentidas pela população que as compõem, isto é, que residem na sua circunscrição administrativa.

No atual quadro legal, as autarquias locais são compostas pelos municípios e pelas freguesias, constituindo o nível de Administração Pública mais próximo do cidadão. Segundo fonte da DGAL, atualmente, existem, em Portugal, 308 municípios, dos quais 278 no continente e 30 nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira. O País tem ainda 4 259 freguesias, das quais, 4 050 no território continental e 209 nos territórios insulares.

A figura seguinte sintetiza a composição da Administração Local, bem como ilustra os órgãos representativos das autarquias locais.

Figura 4.1: Composição da Administração Local em Portugal

Administração Local	Municípios	Assembleia Municipal Câmara Municipal Conselho Municipal (facultativo)
	Freguesias	Assembleia de Freguesia Junta de Freguesia
	Regiões Administrativas para o Continente (ainda não foram instituídas)	

Os municípios constituem o principal enfoque deste trabalho, por isso passaremos de seguida à descrição dos mesmos.

Para Freitas do Amaral (2002:431) município “*é a autarquia local que visa a prossecução de interesses próprios da população residente na circunscrição concelhia, mediante órgãos representativos por ela eleitos.*”. Ao incluir na definição a expressão *autarquia local* está

implícita a caracterização do município como pessoa coletiva pública e como pessoa coletiva de população e território.

Segundo o artigo 13.º da Decreto-Lei n.º 159/99, de 14 de setembro, os municípios dispõem de atribuições nos seguintes domínios: a) Equipamento rural e urbano; b) Energia; c) Transportes e comunicações; d) Educação; e) Património, cultura e ciência; f) Tempos livres e desporto; g) Saúde; h) Ação social; i) Habitação; j) Proteção civil; l) Ambiente a saneamento básico; m) Defesa do consumidor; n) Promoção do desenvolvimento; o) Ordenamento do território e urbanismo; p) Polícia municipal; e q) Cooperação externa.

Do exposto no artigo 250.º da Constituição da República Portuguesa os órgãos representativos do município são a Assembleia Municipal e a Câmara Municipal. A Assembleia Municipal é o órgão deliberativo do município, na medida em que toma as grandes decisões e define as orientações a seguir por este, funciona como autêntico parlamento municipal. A Câmara Municipal é o órgão colegial de tipo executivo a quem está atribuída a gestão permanente dos assuntos municipais. À Câmara Municipal são atribuídas as funções (Lei n.º 169/99, de 18 de setembro, alterada e republicada pela Lei n.º 5-A/2002, de 11 de janeiro): (1) de preparação e execução das deliberações da Assembleia Municipal; (2) de gestão, uma vez que gere o pessoal, recursos e património do município, bem como os serviços municipais; (3) de decisão, na medida em que toma as decisões de autoridade que a lei lhe confia, nomeadamente através da prática de atos administrativos definidos e executórios (por exemplo, licenças, autorizações e adjudicações) e de contratos administrativos (por exemplo, empreitadas, concessões e fornecimentos).

A organização dos municípios Portugueses segue o seguinte modelo, conforme o definido na LAL:

Figura 4.2: Organização dos municípios

Organização municipal	<i>Política</i>	Câmara Municipal	Presidente Vereadores Gabinete de apoio à Presidência e Vereação
		Assembleia Municipal	
		Conselho Municipal (facultativo)	
	<i>Funcional</i>	Direções Municipais Departamentos Divisões	

4.5.2 O sistema contabilístico na Administração Local portuguesa

4.5.2.1 A Contabilidade Autárquica desde o 25 de Abril até à aprovação do POCAL

A Contabilidade Autárquica dita tradicional caracterizava-se por um cariz estritamente orçamental, de carácter unigráfico, tendo como objetivo principal o acompanhamento da boa execução orçamental, em termos de legalidade e regularidade financeira. Com a atribuição da plena autonomia política e financeira às autarquias locais após o 25 de Abril e com a publicação da primeira LFL (Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro), em 1979, a contabilidade das autarquias locais deixou de dar resposta à nova realidade autárquica passando haver necessidade de uma nova contabilidade. Neste sentido, foram publicados três diplomas de elevada importância para a Contabilidade Autárquica, a saber: (1) Decreto-Lei n.º 243/79, de 25 de julho; (2) Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de julho; e, (3) Decreto Regulamentar n.º 92-C/84, de 28 de dezembro.

O Decreto-Lei n.º 243/79, de 25 de julho, representa o marco da primeira etapa caracterizada pela tentativa de uniformização da Contabilidade Orçamental em vigor na Administração Local, ao estabelecer o âmbito, os princípios e regras orçamentais, os procedimentos para a elaboração do orçamento, as regras quanto à execução e alterações orçamentais, liquidação de encargos de exercícios anteriores, elaboração das contas de gerência e de fiscalização, acompanhamento e responsabilidades orçamentais.

Posteriormente foi publicado o Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de junho, que veio aperfeiçoar o sistema contabilístico instituído e tinha em vista uma melhor adequação aos objetivos de gestão das autarquias locais. O presente diploma introduz alguns elementos inovadores como é o caso da obrigatoriedade de elaborar, aprovar e executar o plano de atividades, utilizar uma

classificação funcional para as despesas e a institucionalização de um sistema de fiscalização interna da execução orçamental, possibilitando, deste modo, uma maior informação e efetivo controlo de gestão por parte dos órgãos autárquicos. Apesar das alterações introduzidas, o Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de junho continuou a enfatizar a Contabilidade Orçamental, em regime de caixa, unigráfico.

Em 1984 foi publicado o Decreto Regulamentar n.º 92-C, de 28 de dezembro que veio institucionalizar na administração autárquica um novo sistema contabilístico, definindo as normas de execução da Contabilidade Autárquica.

Mais tarde, a publicação da segunda LFL (Lei n.º 1/87, de 6 de janeiro) determinou o tipo de contabilidade a implementar nas autarquias locais, ao fixar no n.º 1 do artigo 23.º os objetivos da reforma da contabilidade Autárquica (uniformização, normalização e simplificação), de forma a que a Contabilidade constitua um instrumento de gestão económico-financeiro e permita apreciar e julgar a execução orçamental e patrimonial. O n.º 2 do mesmo artigo estabelece a adoção do POC, com as devidas adaptações, pelos serviços municipalizados e pelas empresas municipais e intermunicipais.

Porém, as preocupações subjacentes à gestão económica, eficiente e eficaz das atividades desenvolvidas pelas autarquias locais, exigem um conhecimento integral e exato do conhecimento do património autárquico. De modo a dar cumprimento ao requisito é publicado o Decreto-Lei n.º 226/93, de 22 de junho, de aplicação obrigatória, que adaptou o POC à organização da informação patrimonial e financeira dos serviços municipalizados e federações de municípios (artigo 1.º). O regime geral de contabilidade autárquica continuou a ser regulado pelo sistema estritamente orçamental, em base de caixa e unigráfico. De acordo com o presente diploma, na contabilidade das autarquias locais distinguem-se dois regimes contabilísticos: o regime geral, aplicável aos municípios e freguesias e o regime especial, aplicável aos serviços municipalizados e às federações de municípios. O regime especial de contabilidade, aplicável aos serviços municipalizados, substitui a Contabilidade Orçamental (na base de caixa) e a contabilidade designada de industrial, até então adotadas. Representa uma adaptação do POC das empresas, com inúmeros aspetos comuns a este, designadamente no que respeita aos princípios gerais, aos documentos de prestação de contas e ao conteúdo da maior parte dos documentos.

As limitações do sistema contabilístico em vigor até então tornaram-no insatisfatório para fazer face a uma realidade social e autárquica cada vez mais complexa, que exigia agora um maior controlo da legalidade, do equilíbrio financeiro e da economia, eficiência e eficácia. De facto, a necessidade, entre outras, do conhecimento exato e total da composição do património autárquico face às limitações do sistema contabilístico vigente, tornou necessária a criação de um instrumento de enquadramento indispensável a um moderno sistema de contas para as autarquias locais.

Em 1998, a LFL (Lei n.º 42, de 6 de agosto) prevê a publicação de um plano de contas próprio para as autarquias locais, tendo como estrutura concetual o POCP. *“A contabilidade das autarquias locais baseia-se no Plano Oficial de Contabilidade Pública, com as necessárias adaptações, podendo prever-se um sistema simplificado para as freguesias cujas contas não sejam obrigatoriamente submetidas a julgamento, em conformidade com a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas”* (n.º 2, artigo 6.º).

4.5.2.2 O POCAL: abordagem geral

Com a aprovação do POCP em 1997, a reforma da Contabilidade Autárquica, em Portugal, tem como marco principal a aprovação do POCAL, publicado através do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro. De acordo com o artigo 2.º, o POCAL é obrigatoriamente aplicável a todas as autarquias locais e entidades equiparadas (n.º 1). São consideradas entidades equiparadas a autarquias locais as áreas metropolitanas, as assembleias distritais, as associações de freguesias e de municípios de direito público, bem como as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais (n.º 2, artigo 2.º).

A adoção do novo modelo contabilístico vigente nas autarquias locais⁴⁶ vem permitir a integração consistente da Contabilidade Orçamental (classe 0⁴⁷ – «*Contas do Controlo Orçamental e de Ordem*»), patrimonial (classes 1 a 8) e de custos (classe 9) numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais (ponto 3.4.2.2 do POCAL).

⁴⁶ O presente plano, no ponto 2.8.2.7 (alterado pela Lei n.º 162/99, de 14 de setembro), prevê ainda que para as autarquias locais cuja receita anual seja inferior a 5000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública disposição de um sistema simplificado de Contabilidade Autárquica, ficando, deste modo, dispensadas da utilização do Diário, do Razão, de Balancetes e do Balanço.

⁴⁷ As contas consideradas nesta classe devem ser desagregadas, quer na ótica da despesa quer na ótica da receita, segundo o classificador económico (Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro).

Em conformidade com os objetivos das reformas introduzidas nos restantes níveis do Setor Público, o novo sistema de Contabilidade Autárquica pretende melhorar a prestação de contas das autarquias locais, complementando a informação sobre a execução legal do orçamento (essencialmente em base de caixa), com informação sobre a situação financeira, patrimonial e dos resultados da entidade (em base de acréscimo), que sirva de apoio ao processo de tomada de decisões e controlo.

O quadro seguinte sintetiza as finalidades do POCAL, bem como indica os subsistemas contabilísticos que produzem a informação que possibilita tal fim.

Quadro 4.1: Finalidades do sistema contabilístico autárquico

<i>Fins</i>	<i>Conteúdo</i>	<i>Subsistemas</i>
Fins de gestão	Fornecer informação aos órgãos autárquicos (inclusive gestores autárquicos) para as tomadas de decisão, tanto no âmbito político como no de gestão.	CO/CP/CC
	Refletir os atos de gestão do ponto de vista orçamental: a) relativos às despesas: dotações iniciais; dotações autorizadas; dotações comprometidas; obrigações constituídas; autorizações de pagamentos; e, pagamentos efetuados. b) Relativos às receitas: previsões iniciais e respetivas modificações; direitos reconhecidos (liquidação da receitas); e, receitas cobradas.	CO
	Fornecer dados relativos à atividade económica, financeira e patrimonial do município (através, por exemplo, da informação divulgada no Balanço, na Demonstração dos Resultados por natureza, nos Mapas de Operações de Tesouraria, no Mapa de Fluxos de Caixa e Mapa de Contas de Ordem).	CP/CC
	Relevar outros aspetos económicos e financeiros da gestão, como por exemplo (1) identificar os custos, proveitos e resultados da atividade autárquica pelos diferentes serviços e funções; (2) evidenciar o investimento realizado; (3) informar sobre a capacidade de endividamento da autarquia.	CP/CC
	Conhecer a situação patrimonial do município.	CP
Fins de controlo	Possibilitar o exercício do controlo da legalidade e regularidade da atividade financeira das autarquias.	CO/CP
	Permitir o controlo da economia, da eficiência e eficácia.	CO/CP/CC
Fins de análise e divulgação	Possibilitar o acompanhamento das Finanças Locais pelas Comissões de Coordenação Regional e DGAL (art.º 6.º do POCAL).	CO/CP
	Possibilitar informação para a elaboração das contas económicas do Setor Público nacional, através do envio à DGO, informação trimestral e a conta anual (artigo 8.º do POCAL).	CO/CP
	Fornecer informação para tratamento estatístico através do envio da informação ao Instituto Nacional de Estatística (art.º 7.º do POCAL)	CO/CP/CC
	Fornecer informação útil para outros destinatários (associações, instituições, empresas, utentes em geral e outros).	CO/CP

Legenda: CO – Contabilidade Orçamental/CP – Contabilidade Patrimonial/CC – Contabilidade de Custos

Fonte: Adaptado de Carvalho *et al.* (2002:29)

A Contabilidade Orçamental tem por objetivo fundamental permitir o acompanhamento do orçamento, ou seja, permite o registo da aprovação e modificações do orçamento e as fases de execução do mesmo. Os registos contabilísticos efetuados por este subsistema contabilístico assentam na base de caixa ou na base de caixa modificada, uma vez que há reconhecimento de compromissos assumidos. Para apoio ao acompanhamento da execução orçamental, o subsistema em questão possibilita a elaboração dos seguintes mapas: Controlo Orçamental – Receita (ponto 7.3.1), Controlo Orçamental – Despesa (ponto 7.3.2) e Fluxos de Caixa (ponto 7.5.). Os Mapas de Execução Orçamental das Despesas e das Receitas articulam-se com o Mapa dos Fluxos de Caixa e permitem acompanhar, de forma resumida, todo o processo de realização das despesas e arrecadação das receitas (ponto 2.3.4.1). Como documentos previsionais aliados a este subsistema, o POCAL prevê as Grandes Opções do Plano (documento onde são definidas as linhas de desenvolvimento estratégico de cada autarquia e inclui, designadamente, o Plano Plurianual de Investimentos (PPI) e o Mapa das Atividades Mais Relevantes da gestão autárquica e o Orçamento (ponto 7.2). Para apoio ao acompanhamento da execução do PPI, prevê-se a elaboração do Mapa da Execução Anual do PPI (ponto 7.4).

Para além do objetivo principal, a Contabilidade Orçamental possibilita ainda o controlo orçamental dos programas plurianuais, através da contabilização dos compromissos com efeitos em exercícios seguintes. A informação relativa a compromissos com reflexo nos orçamentos dos anos seguintes é primordial e constitui um precioso auxiliar da gestão, na preparação do orçamento para o ano seguinte (ponto 2.6). Para o efeito, o POCAL disponibiliza informação ao nível da despesa, sobre os compromissos com efeitos em exercícios futuros.

O POCAL prevê ainda a redação de notas relativas ao processo orçamental e respetiva execução. Nestas notas encontramos informação adicional sobre as modificações ao Orçamento (ponto 8.3.1), modificações ao PPI (ponto 8.3.2), contratação administrativa (ponto 8.3.3), transferências correntes e de capital segundo a ótica da despesa e da receita (ponto 8.3.4), subsídios obtidos e concedidos (ponto 8.3.4), aplicações em ativos de rendimento fixo e variável (ponto 8.3.5) e endividamento (ponto 8.3.6).

A Contabilidade Patrimonial corresponde à matriz da contabilidade empresarial e aparece como subsistema inovador para as autarquias locais, pois até à aprovação do POCAL o subsistema contabilístico obrigatório era apenas o orçamental. Esta contabilidade assenta na

base de acréscimo e possibilita o registo de todos os factos que implicam uma alteração, quantitativa ou qualitativa, do património da autarquia. Disponibiliza informação sobre o valor atual do imobilizado (incluindo informação sobre os BDPs) – na medida em que facilita a inventariação e controlo dos ativos fixos imobilizados, o valor das dívidas e existências e os resultados económicos do exercício. Permite também conhecer a composição, valor e evolução do património da autarquia local, através da elaboração do Balanço.

Em termos de prestação de contas, o subsistema contabilístico em análise permite a elaboração de duas peças contabilísticas anuais fundamentais, a saber: Balanço (ponto 5) e Demonstração dos Resultados por natureza (ponto 6)⁴⁸. Permite também, a redação de notas relativas ao Balanço e à Demonstração dos resultados (ponto 8.2).

Com a Contabilidade de Custos, em termos genéricos, é possível obter os resultados económicos em termos analíticos, evidenciando os custos, os proveitos e resultados, para cada bem, serviço ou atividade da autarquia local. Os principais documentos extraídos deste subsistema contabilístico são os mapas CC (Contabilidade de Custos) definidos no ponto 12 do POCAL. O funcionamento deste sistema assenta na base de acréscimo ou especialização dos exercícios.

Como documento de prestação de contas é ainda exigido às autarquias locais a elaboração e apresentação do Relatório de Gestão (ponto 13 do POCAL). O Relatório de Gestão deve contemplar os seguintes aspetos:

- a situação económica relativa ao exercício, através da análise da evolução da gestão nos diferentes setores de atividade da autarquia local, designadamente no que respeita ao investimento, condições de financiamento, custos e proveitos, quando for o caso;
- uma síntese da situação financeira da autarquia local, incluindo indicadores de gestão financeira adequados à análise de Balanços e de Demonstração dos resultados;
- evolução das dívidas de curto, médio e longo prazos de terceiros e a terceiros nos últimos três anos, individualizando as dívidas a instituições de créditos das restantes dívidas;
- proposta fundamentada da aplicação do resultado líquido do exercício;

⁴⁸ O POCAL não obriga à elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções, apesar de obrigar as autarquias locais a implementarem uma Contabilidade de custos obedecendo a um classificador funcional.

- divulgação dos factos relevantes ocorridos após o termo do exercício.

Para além dos documentos referidos é ainda exigido aos municípios que detêm serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do setor empresarial local, a inclusão de contas consolidadas na prestação de contas, devendo para tal apresentar (n.º 1, artigo 46.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro – LFL e SATAPOCAL, 2011):

- a) Balanço consolidado;
- b) Demonstração de resultados consolidada, por natureza;
- c) Anexo ao balanço consolidado e à demonstração de resultados consolidada, incluindo, nomeadamente, os saldos e fluxos financeiros entre as entidades incluídas no perímetro de consolidação e o mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazos.

O Quadro 4.2 sintetiza o novo sistema de contabilístico, referenciando as classes de contas, bases de reconhecimento, método de registo e classificação, por cada um dos subsistemas contabilísticos.

Quadro 4.2: Sistema contabilístico autárquico

	Contabilidade Orçamental	Contabilidade Patrimonial	Contabilidade de Custos
<i>Classes de contas</i>	Classe 0 e conta 25	Classe 1 a 8	Não define nenhuma classe. No entanto, por aproximação da Contabilidade de Custos ao modelo empresarial poderá ser utilizada a classe 9, ficando os desenvolvimentos desta ao critério do município.
<i>Base de reconhecimento</i>	Base de caixa e de caixa modificada	Base de acréscimo	Base de acréscimo ou de especialização dos exercícios.
<i>Método de registo</i>	Digráfico	Digráfico	Indefinido
<i>Classificação</i>	Económica e funcional	Tipo empresarial	Funcional

Fonte: Adaptado de Carvalho e Jorge (2003:22)

O POCAL não refere explicitamente os utilizadores da informação financeira autárquica, sendo evidente que o sistema contabilístico previsto elabora e fornece informação quer para os utilizadores externos quer para os utilizadores internos. Fernandes *et al.* (2006) sintetizam os grupos de utilizadores do sistema contabilístico autárquico estabelecendo uma divisão em especialistas e não especialistas, conforme o Quadro 4.3. Os autores assinalam ainda que os grupos de utilizadores anteriormente definidos necessitam de informação sobre a situação

financeira da entidade e os resultados económicos, bem como sobre a execução do orçamento, tendo como os objetivos gerais o controlo, a responsabilização e a tomada de decisões.

Quadro 4.3: Utilizadores da informação financeira autárquica

		<i>Especialistas</i>	<i>Não especialistas</i>
<i>Grupo de utilizadores</i>	<i>Internos</i>	Departamento de Contabilidade e Financeiro	Políticos (órgãos executivo e legislativo)
	<i>Externos</i>	Tribunal de Contas Autoridades de Fiscalização (Inspeção-Geral de Finanças) Administração Central	Investidores Credores Outros credores (nomeadamente bancos) Cidadãos (contribuintes, eleitores, recetores de serviços, entre outros)

Fonte: Fernandes *et al.* (2006)

4.5.3 O processo de prestação de contas na Administração Local em Portugal

Os municípios prestam contas em momentos diversos e a diferentes destinatários (Carvalho *et al.*, 2010). Conforme referido, de acordo com a alínea e) do n.º 2 do artigo 64.º da LAL é da competência do órgão executivo a elaboração e a aprovação dos documentos finais, que devem ser submetidos pelo respetivo Presidente à apreciação e votação pelo órgão deliberativo. Por regra, as contas apresentadas correspondem aos documentos a entregar ao Tribunal de Contas (Resolução n.º 4/2001, de 18 de agosto). No artigo 53.º, n.º 1, alínea d) da LAL consta que compete à Assembleia Municipal “acompanhar, com base **em informação útil da Câmara, facultada em tempo oportuno**, a atividade desta e os respetivos resultados, nas associações e federações de municípios, empresas, cooperativas, fundações ou outras entidades em que o município detenha alguma participação no respetivo capital social ou equiparado” (negrito nosso).

De ressaltar que as contas dos municípios que detenham participações no capital de entidades do setor empresarial local são remetidas à Assembleia Municipal para apreciação juntamente com o certificado legal das contas e o parecer sobre as contas apresentados pelo revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas⁴⁹. O órgão deliberativo, sob proposta do executivo, aprecia e vota os documentos de prestação de contas (alínea c) do n.º 2 do artigo 53.º da LAL, na sessão realizada em abril de cada ano, devendo a convocatória para a citada

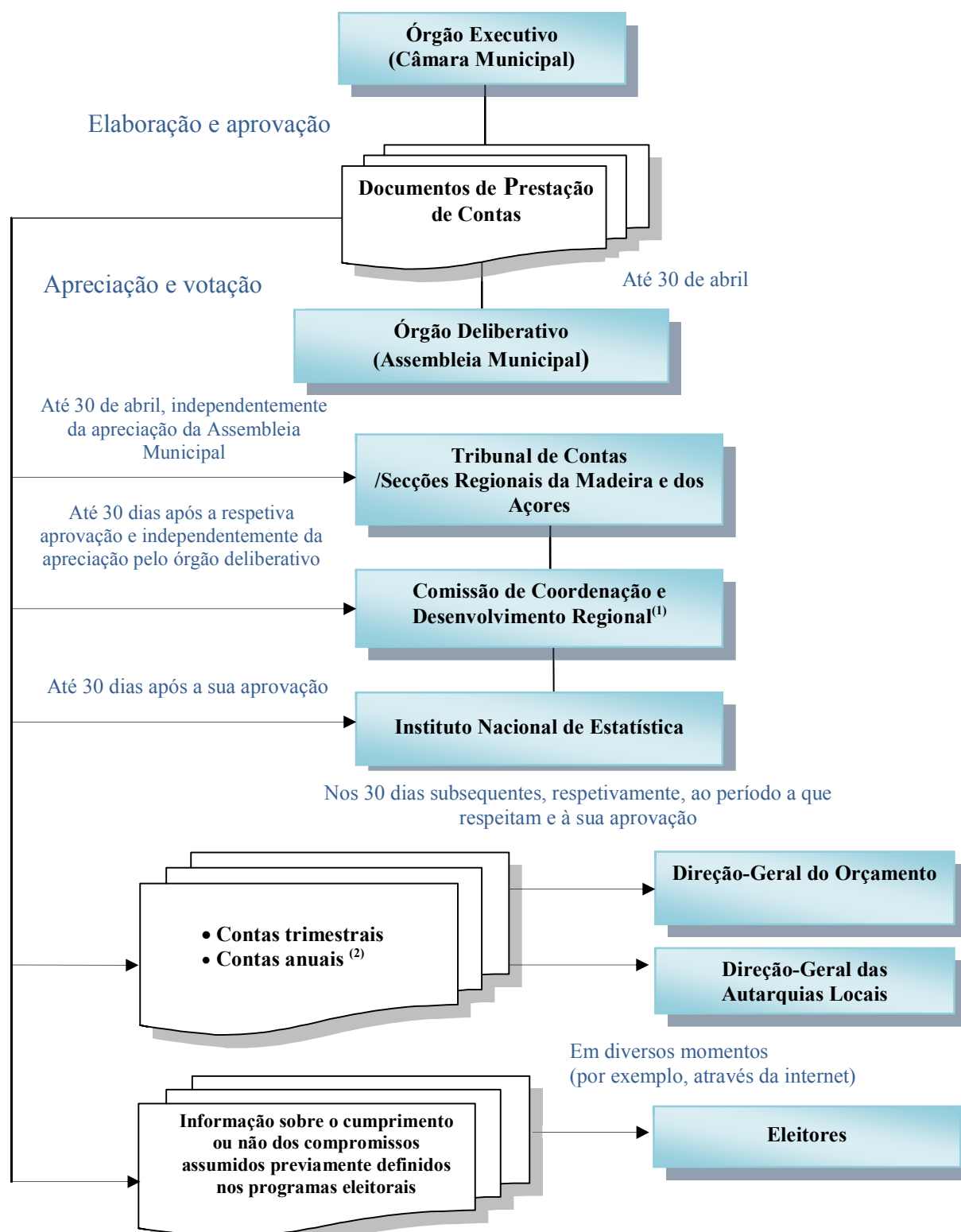
⁴⁹ As contas anuais dos municípios que detenham capital em fundações ou em entidades do setor empresarial local devem ser verificadas por um auditor externo. O auditor externo é nomeado por deliberação da Assembleia Municipal, sob proposta da câmara, de entre revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas (artigo 48.º, Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro).

sessão ser efetuada com, pelo menos, oito dias de antecedência (artigo 13.º e 49.º da LAL). A proposta apresentada pelo órgão executivo ao deliberativo não pode ser alterada por este e carece da devida fundamentação quando rejeitada (n.º 6 do artigo 53.º da LAL). Os municípios têm também de prestar contas aos eleitores sobre o cumprimento ou não dos compromissos assumidos previamente definidos nos programas eleitorais. Jurisdicionalmente prestam contas ao Tribunal de Contas, e do ponto de vista da legalidade administrativa do Ministério da Administração Interna à DGAL e à Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional (CCDR) da respetiva área da atuação do município. Prestam também contas à DGO e, para efeitos estatísticos, ao Instituto Nacional de Estatística (INE).

Os municípios deverão ainda fornecer informação útil para outros destinatários, como sejam associações, instituições, empresas, utentes em geral e outros. De uma forma resumida explicita-se, na Figura 4.3, o processo e intervenientes da prestação de contas.

Para além das alterações que a atual LFL (Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro) introduz relativamente ao POCAL, conforme referido nas secções anteriores, introduz também a obrigatoriedade de certificação legal de contas dos municípios que detenham participações de capital em entidades do setor empresarial local ou em fundações e a obrigatoriedade da afixação em local visível e na página da *internet* de alguns mapas com informação sobre a situação do município.

Figura 4.3: Processo e intervenientes da prestação de contas dos municípios Portugueses



⁽¹⁾ No caso da prestação de contas, as competências cometidas às CCDR são prosseguidas, nas Regiões Autónomas, pelos serviços regionais de finanças e Administração Pública (Lei Orgânica n.º 2/2002, de 28 de agosto; Decreto Regulamentar Regional n.º 18/2007/A, de 18 de setembro; artigos 6.º e 11.º do POCAL).

⁽²⁾ Os municípios com mais de 100 mil eleitores ficam ainda obrigados a remeter, mensalmente, as respetivas contas nos 30 dias subsequentes ao período a que respeitam (n.º 2, artigo 50.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro). No âmbito da prestação da informação, os municípios devem ainda remeter, à DGAL, informação respeitante ao endividamento municipal, nos 30 dias subsequentes ao trimestre a que respeitam (n.º 3, artigo 51.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro). Devem ainda, disponibilizar no respetivo sítio na *Internet* os documentos previsionais e de prestação de contas (n.º 2, artigo 49.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro).

4.5.4 O controlo interno no POCAL

Está implícita no POCAL a valorização da conformidade dos documentos de prestação de contas nos subsistemas contabilísticos, com o propósito, de entre outros, constituir um importante instrumento de suporte à tomada de decisão na administração autárquica. A mais recente LFL (Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro) vem reforçar a importância da fiabilidade e conformidade da informação produzida pelos diferentes sistemas contabilísticos, ao exigir a construção de meios substantivos de controlo interno de todo o sistema de execução e acompanhamento orçamental e de registos patrimoniais, bem como o apuramento rigoroso de dados quantitativos a partir dos registos contabilísticos.

A contabilidade das autarquias locais compreende, de acordo como o artigo 3.º do POCAL, as considerações técnicas, os princípios e regras contabilísticas, os critérios de valorimetria, os documentos previsionais, o plano de contas, o sistema contabilístico e o de controlo interno, os documentos de prestação de contas e os critérios e métodos específicos. O sistema de contabilidade autárquico é agora apoiado por um SCI (no qual se devem prever as políticas e métodos de controlo, bem como a definição das responsabilidades funcionais), uma das principais novidades do POCAL, em relação ao POCP, conforme referido (ponto 2.9 do POCAL).

Para a conformidade da informação produzida, o POCAL define procedimentos⁵⁰ de controlo interno, através dos quais pretende assegurar designadamente, a legalidade e regularidade das operações, a execução dos planos e políticas superiormente definidos, a salvaguarda dos ativos, a aprovação e o controlo dos documentos, a exatidão e integridade dos registos contabilísticos, a eficácia da gestão e a preparação oportuna de informação financeira fiável (POCAL, ponto 2.9.1). Com maior detalhe, no ponto 2.9.2 do POCAL, é ainda referido que os métodos e procedimentos de controlo devem visar os seguintes objetivos:

1. A salvaguarda da legalidade e regularidade no que respeita à elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico;

⁵⁰ Como por exemplo: (1) as aquisições de imobilizado deverão efetuar-se de acordo com o PPI e com base em deliberações do órgão executivo, através de requisições externas ou documento equivalente, designadamente contrato, emitido pelos responsáveis designados para o efeito, após verificação do cumprimento das normas legais aplicáveis, nomeadamente em matéria de empreitadas e fornecimentos; (2) as compras são feitas pelos responsáveis do setor designado para a realização de compras, com base em requisição externa ou contrato, após verificação do cumprimento das normas legais aplicáveis, nomeadamente, em matéria de assunção de compromissos, de concurso e contratos.

2. O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respectivos titulares;
3. A salvaguarda do património;
4. A aprovação e o controlo de documentos;
5. A exatidão e integridade dos registos contabilísticos e, bem assim, a garantia da fiabilidade da informação produzida;
6. O incremento da eficiência das operações;
7. A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais quanto à assunção de encargos;
8. O controlo das aplicações e do ambiente informático;
9. A transparência e a concorrência no âmbito dos mercados públicos;
10. O registo oportuno das operações pela quantia correta, nos documentos e livros apropriados e no período contabilísticos a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito das normas legais.

No contexto da Administração Local, existem vários tipos de controlo interno a que fica sujeita informação financeira, destacam-se (Bernardes, 2001; Carvalho *et al.*, 2002):

1. Controlo interno operacional – inclui a verificação da base de apresentação das demonstrações financeiras, a forma como foram previstas e executadas as despesas e receitas municipais em termos de legalidade (regularidade financeira) e de economia, eficiência e eficácia;
2. Autocontrolo – traduz-se em critérios de organização e funcionamento dos órgãos e serviços municipais, e nos respetivos procedimentos, circuitos contabilísticos, e pontos de controlo, com a avaliação crítica pela própria entidade que decide e executa;
3. Controlo interno político – controlo exercido pela Assembleia Municipal sobre o órgão executivo no que se refere à gestão do município;
4. Controlo interno administrativo – compreende o controlo hierárquico e dos procedimentos e registos relacionados com o processo de tomada de decisões, com os planos, políticas e objetivos definidos pelos responsáveis;

5. Controlo interno contabilístico – visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda dos ativos;
6. Auditoria interna – tem por objetivo auxiliar os responsáveis municipais no efetivo desempenho das suas funções, através do fornecimento de análises, avaliações, recomendações, conselhos e informações; confere, deste modo, a fiabilidade ao SCI.

4.6 O relato financeiro e as tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses

As reformas introduzidas nos sistemas contabilísticos do Setor Público em Portugal, em consequência das iniciativas da NPM, conduziram à preparação e apresentação de um novo modelo de relato de informação financeira, mais abrangente e informativo. A preocupação atual assenta em prestar mais e melhor informação, tentando satisfazer as necessidades dos utilizadores, através da divulgação de informação útil e oportuna que lhes permita avaliar e tomar decisões de forma mais racional e lógica.

Neste contexto de mudança, no âmbito da NPM e seguindo o exemplo de vários países, nos últimos anos foram iniciadas no Setor Público português reformas nos sistemas contabilísticos, que conduziram, entre outros, à apresentação de um novo modelo de relato de informação financeira mais abrangente e informativo. No caso particular da Administração Local portuguesa, foi aprovada legislação no sentido de dar resposta às atuais necessidades dos utilizadores da informação financeira (nomeadamente às necessidades dos órgãos autárquicos de gestão).

Conforme referido, a atual reforma da Contabilidade Pública em Portugal iniciou-se com a RAFE. Contudo, a etapa mais importante desta reforma foi a aprovação do POCP que obrigou os organismos da Administração Central, Regional e Local a possuir um sistema integrado de contabilidade (Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos).

A reforma da Contabilidade Autárquica é reforçada com a publicação da terceira LFL⁵¹ (Lei n.º 42/98, de 6 de agosto), onde já estava prevista a criação de um plano de contabilidade das autarquias locais que constituísse um instrumento de gestão económico-financeira, permitisse

⁵¹ Revogada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro.

o conhecimento completo do valor contabilístico do respetivo património e do contributo dos resultados das atividades das autarquias locais para a economia regional e nacional, permitindo assim uma gestão racional dos recursos locais (n.º 1, artigo 6.º). Refira-se que já tinham sido publicados outros diplomas com o objetivo de criarem verdadeiros instrumentos de gestão para as autarquias locais, como é o caso da segunda LFL (Lei n.º 1/87, de 6 de janeiro), quando refere no n.º 1 do artigo 23.º que *“O regime relativo à contabilidade das autarquias locais visa a uniformização, normalização e simplificação, de modo a constituir um instrumento de gestão económico-financeira e permitir a apreciação e o julgamento da execução orçamental e patrimonial”*.

A concretização desta reforma, a nível local, culmina com a publicação do POCAL, que assume um papel central na preparação e divulgação de informação para apoio às tomadas de decisão e controlo internos dos dirigentes autárquicos. Deste modo, o sistema contabilístico autárquico, ao integrar as contabilidades orçamental, patrimonial e de custos, constitui um instrumento fundamental de apoio à gestão e decisão, permitindo (preâmbulo do Decreto-Lei n.º 58-A/99, de 22 de fevereiro):

- efetuar um adequado controlo financeiro e divulgar informação aos órgãos autárquicos de modo a possibilitar-lhes a tomada de decisões, quer estas assumam um carácter administrativo ou político;
- o estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais, permitindo desta forma o cumprimento do estipulado em termos orçamentais, a correta aplicabilidade dos princípios orçamentais, bem como das regras previsionais;
- atender aos princípios contabilísticos definidos no POCP, e aos princípios orçamentais descritos na Lei do Enquadramento Orçamental, especificamente no tocante à orçamentação das despesas e receitas e na efetivação dos pagamentos e recebimentos;
- a observância dos princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria, no tocante à execução orçamental;
- uniformizar os critérios previsionais, com a fixação de regras para a elaboração do Orçamento, particularmente no que respeita à previsão das principais receitas, bem como das despesas mais relevantes das autarquias locais;

- a obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da Contabilidade Nacional; e,
- disponibilizar informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local, revelando a composição, valor e a evolução do património, de forma a obter informação para a elaboração do Balanço.

De um modo geral, com a aprovação do POCAL pretende-se a disponibilização de informação oportuna, útil e fiável, de entre outros, aos decisores internos, e possibilitar uma maior transparência na aplicação dos recursos financeiros públicos, com vista a maximizar a respetiva eficiência, eficácia e economia. Similarmente, através da integração da Contabilidade Orçamental com a Contabilidade Patrimonial e de Custos é pretendido melhorar o relato da informação financeira das autarquias locais, que sirva de suporte à tomada de decisão na administração autárquica. O relato financeiro no âmbito do POCAL foi alargado passando a disponibilizar informação sobre a situação económica, financeira e patrimonial (base de acréscimo), além da orçamental (base de caixa).

A elaboração de informação integrada e consistente fornece aos decisores pelo controlo das atividades financeiras, informação bastante, em diferentes perspetivas, de modo a permitir o acompanhamento contínuo e integrado da gestão orçamental e financeira das entidades autárquicas, com consequente maior responsabilização dos respetivos gestores e políticos (Fernandes, 2007). Os subsistemas contabilísticos previstos no POCAL tornam possível controlar a execução legal do orçamento (essencialmente em base de caixa), complementando-a com informação sobre a situação financeira, patrimonial e dos resultados da entidade (em base de acréscimo). Tal facto permite melhorar a prestação de contas das autarquias locais, ao demonstrar a correta situação orçamental, evidenciar a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e patrimonial e dos resultados económicos e, assim, apoiar as tomadas de decisão dos utilizadores da informação.

Para a satisfação das necessidades dos utilizadores internos no que se refere às suas tomadas de decisão, o relato financeiro divulgado deverá disponibilizar informação que permita avaliar o Orçamento, sua forma de execução e a legalidade económico-financeira, conhecer a situação patrimonial da instituição, suas necessidades de liquidez a curto e longo prazos, os recursos e sua afetação, as fontes de financiamento e sua adequação para o cumprimento das

obrigações, e verificar a eficácia, eficiência e economia da gestão pública (preâmbulo do diploma que aprovou o POCAL).

A introdução na Contabilidade Autárquica da Contabilidade de Custos, assume atualmente um papel preponderante para as tomadas de decisão internas. A relevância da Contabilidade de Custos decorre da necessidade (1) que os dirigentes autárquicos têm de dispor de informação contabilística para divulgação ao exterior, mas também (2) das necessidades decorrentes das tomadas de decisão internas. Neste sentido, a Contabilidade de Custos prevista no POCAL constitui, deste modo, um importante instrumento de gestão económica, porquanto se fixa um conjunto de procedimentos contabilísticos para o “...*apuramento de custos por funções e para a determinação dos custos subjacentes à fixação de tarifas e dos preços*” (ponto 5 do POCAL). De um modo geral, a Contabilidade de Custos, por um lado, facilita o conhecimento da realidade económica e técnica das entidades, a fim de efetuar um adequado controlo de gestão autárquica e, por outro lado, fornece informação económica de carácter analítico, auxiliando no processo de planificação e tomada de decisão dos dirigentes autárquicos. A Contabilidade de Custos é de extrema importância para as tomadas de decisão, nomeadamente dos utilizadores internos, na medida em que este tipo de contabilidade tem por objetivo primordial fornecer informação de natureza económica que auxilie o planeamento e controlo de gestão, tomada de decisões internas e valorização das existências e outros ativos fixos de modo a apurar os resultados no final de cada exercício contabilístico (Pinto & Santos, 2005). No entanto, alertamos para o facto da informação produzida pela Contabilidade de Custos não fazer parte dos elementos obrigatórios de constar no relato financeiro obrigatório⁵².

Em síntese, genericamente o relato da informação financeira tradicional dos municípios Portugueses incluía basicamente documentos orçamentais, designadamente a Conta de Gerência e os Mapas do Controlo Orçamental e da Receita. As alterações introduzidas no sistema contabilístico autárquico, após a adoção do POCAL, conduziram a alterações na forma e no conteúdo deste relato, passando a divulgar também informação de natureza económico-financeira e patrimonial. Estas modificações permitiram aos órgãos municipais passarem a poder tomar decisões a partir de documentos previsionais e de prestação de contas uniformes, elaborados segundo métodos e procedimentos comuns, nomeadamente decisões no que respeita à determinação do valor das tarifas e preços (preâmbulo do POCAL). Os

⁵² Ver estudo de Gomes *et al.* (2009).

documentos anuais definidos permitem conhecer as previsões estabelecidas pelos respetivos órgãos autárquicos, bem como o resultado anual da sua atividade e situação patrimonial da autarquia local (ponto 1 do POCAL). Em síntese, os principais documentos que, na atualidade, constituem o relato financeiro municipal são os que se apresentam no Quadro 4.4.

Quadro 4.4: Relato financeiro municipal

	Pontos do POCAL	Designação
Mapas de informação orçamental e de execução orçamental	7.2	Orçamento (Resumo)
	7.2	Orçamento
	7.3.1	Mapa do Controlo Orçamental da Despesa
	7.3.2	Mapa do Controlo Orçamental da Receita
	7.1	Plano Plurianual de Investimentos (PPI)
	7.4	Mapa de Execução Anual do PPI
	7.5	Mapa dos Fluxos de Caixa
	7.5	Mapa das Contas de Ordem
	7.6	Mapa das Operações de Tesouraria
	8.3.1-1	Mapa de Modificações do Orçamento – receita
	8.3.1-2	Mapa de Modificações do Orçamento – despesa
	8.3.2	Mapa de Modificações ao PPI
	8.3.3	Mapa da Contratação Administrativa – situação dos contratos
	8.3.4-1	Mapa das Transferências Correntes – despesa
	8.3.4-2	Mapa das Transferências de Capital – despesa
	8.3.4-4	Mapa das Transferências Correntes – receita
	8.3.4-5	Mapa das Transferências de Capital – receita
	8.3.4-4	Mapa de Subsídios concedidos
	8.3.4-6	Mapa de Subsídios obtidos
	8.3.5-1	Mapa dos Ativos de Rendimento fixo
	8.3.5-2	Mapa dos Ativos de Rendimento variável
Mapas de informação patrimonial, financeira e económica	8.3.6-1	Mapa do Endividamento – Empréstimos
	8.3.6-2	Mapa do Endividamento – Outras dívidas a terceiros
	5	Balanço
	6	Demonstração dos Resultados por natureza
	8.2.7	Mapa do Ativo Imobilizado Bruto e das Amortizações Acumuladas e Ajustamentos
	8.2.2-9	Demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas
	8.2.3-0	Demonstração da Variação da Produção
Relatório	8.2.3-1	Demonstração dos Resultados Financeiros
	8.2.3-2	Demonstração dos Resultados Extraordinários
	13	Relatório de Gestão

4.7 Comentários finais

Na Administração Local, tal como noutros contextos, é evidente a existência de uma gama de vários grupos de utilizadores da informação financeira, bem como diferentes necessidades de informação. Os utilizadores são frequentemente classificados em internos e externos, variando as suas necessidades informativas e o uso dado à informação preparada e divulgada pelas entidades. De um modo geral, os utilizadores necessitam de informação que sirva de suporte às suas tomadas de decisão, ao mesmo tempo que permite algum acompanhamento e controlo da situação orçamental e económico-financeira da entidade. A utilização da informação pelos diferentes grupos de utilizadores diverge consoante o grau de adequabilidade do modelo de relato financeiro na divulgação de informação útil para diferentes fins. Neste sentido, a informação financeira divulgada no relato assume um importante papel para cada utilizador quando satisfizer as suas necessidades para determinado fim.

Para os utilizadores externos a utilidade e o uso da informação financeira dependem sobretudo da adequabilidade do relato para prestação de responsabilidades (*accountability*) e controlo externos, enquanto que para os utilizadores internos é fundamental a adequabilidade da informação preparada e divulgada para as tomadas de decisão e controlo internos.

Em síntese, as alterações nos modelos de gestão introduzidas no âmbito da NPM, geraram novas necessidades informativas que conduziram, à escala global, a reformas acentuadas na Contabilidade Pública. Os dirigentes das entidades públicas passaram a necessitar de informação mais útil e oportuna para poderem tomar decisões de modo mais adequado, pelo que o paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades, passou a ser central para explicar as inovações introduzidas nos sistemas de contabilidade e relato da informação financeira.

Particularmente na Contabilidade Autárquica em Portugal, tais reformas repercutiram-se no respetivo relato da informação financeira (nomeadamente a nível de conteúdo e de estrutura) que, seguindo o preconizado no POAL, passou a divulgar mais e melhor informação para as tomadas de decisão. Paralelamente passou a ser exigido a aplicação de controlo interno em todo o sistema de execução e acompanhamento orçamental e de registos patrimoniais. Com a implementação de mecanismos de controlo interno é pretendido a preparação oportuna de informação financeira fiável. Todavia, apesar destas mudanças e “intenções teóricas”, poder-

se-á questionar se o atual modelo de relato financeiro do POCAL será, de facto, adequado na prática a esse fim? Isto é, será que o modelo de relato financeiro municipal, atualmente em vigor em Portugal, é adequado para fornecer informação útil para as tomadas de decisão dos respetivos utilizadores internos? É este contexto que justifica esta tese, em particular o estudo empírico desenvolvido com o objetivo principal de analisar as perceções dos utilizadores quanto à utilidade do relato financeiro municipal no contexto das tomadas de decisão internas.

TERCEIRA PARTE

CONTEXTO METODOLÓGICO DA INVESTIGAÇÃO

CAPÍTULO V.

EPISTEMOLOGIA E METODOLOGIA

TERCEIRA PARTE

CONTEXTO METODOLÓGICO DA INVESTIGAÇÃO

Capítulo V. Epistemologia e metodologia

5.1 Enquadramento epistemológico

O referencial teórico de análise adotado nesta tese tem por base a revisão de literatura sobre os estudos existentes acerca da utilidade do relato da informação financeira preparada e divulgada pelas entidades do Setor Público, designadamente para os utilizadores internos da Administração Local no contexto das tomadas de decisão.

No que respeita aos métodos de investigação, a questão que se coloca não é a de saber qual é o melhor, mas sim a de perceber e compreender qual se adequa mais à posição epistemológica assumida (Bryman, 1984).

São vários os autores que apresentam diferentes visões sobre epistemologia. Contudo, de um modo geral, são identificadas três vias principais para a interpretação de resultados, refletidas nas classificações ‘positivista’, ‘interpretativa’ e ‘crítica’ (Hopper & Powell, 1985; Chua, 1986; Guba & Lincoln, 1994; Blaikie, 2000; Davila & Oyon, 2008; Vieira, 2009; Lukka, 2010). O paradigma positivista procura descrever, prever e controlar o que acontece no contexto social através da procura de regularidades e relações causais entre os elementos que o constituem (Hopper & Powell, 1985; Chua, 1986; Davila & Oyon, 2008). O positivismo

baseia o conhecimento unicamente nos factos observáveis e rejeita qualquer especulação acerca das origens (Guba & Lincoln, 1994). O paradigma interpretativo, em contraste, procura compreender e explicar os factos que ocorrem na realidade, através da obtenção de análises profundas sobre o fenómeno (Vieira, 2009). Este paradigma assume uma posição onde o investigador é participante no cenário em análise e procura a interpretação dos factos sociais inseridos no seu contexto (Chua, 1986; Davila & Oyon, 2008; Lukka, 2010). A independência do investigador perante a realidade, considerada na vertente positivista, não é tida em conta na vertente interpretativa. (Chua, 1986; Davila & Oyon, 2008). Em matéria de contabilidade, os estudos interpretativos procuram compreender o contexto implícito aos sistemas de informação contabilística, e a forma como estes sistemas influenciam e são influenciados pelo contexto (Vieira, 2009). Por sua vez, o paradigma de investigação crítico procura apresentar uma compreensão crítica sobre o fenómeno, com o objetivo de sugerir uma transformação deste (Hopper & Powell, 1985; Chua, 1986; Lukka, 2010). A realidade social é historicamente construída, sendo produzida e reproduzida pelas pessoas (Vieira, 2009). Embora as pessoas possam agir de forma consciente para mudar as suas circunstâncias económicas e sociais, os investigadores que assumem a posição crítica reconhecem que as suas capacidades para proceder à mudança são limitadas por questões políticas, culturais e sociais (Lukka, 2010). Neste paradigma os valores do investigador e dos que são investigados influenciam inevitavelmente a investigação.

Em contabilidade a investigação pode adotar uma abordagem qualitativa ou quantitativa (Jick, 1979; Bryman, 1984; Scapens, 2004; Vieira *et al.*, 2009; Creswell, 2009). A primeira, permite compreender, interpretar e explicar em profundidade, de uma forma abrangente e sistemática, as práticas contabilísticas, atendendo a um contexto organizacional específico no qual estas práticas se desenvolvem (Eisenhardt, 1989; Scapens, 1990; Fidel, 1992; Miles & Huberman, 1994; Guba & Lincoln, 1994; Flick, 2005; Vieira *et al.*, 2009; Ferreira & Sarmiento, 2009). Na segunda, os estudos baseiam-se, sobretudo, em generalizações recorrendo sempre ao uso de técnicas matemáticas, estatísticas e econométricas (Jick, 1979; Piore, 1979; Bryman, 1984; Scapens, 2004; Creswell, 2009; Vieira *et al.*, 2009; Lukka, 2010). Embora na investigação com abordagem qualitativa também se possam utilizar técnicas estatísticas, estas são mais frequentes na investigação com abordagem quantitativa, uma vez que a investigação com abordagem qualitativa não tem por objetivo principal efetuar generalizações (Piore, 1979; Bryman, 1984; Eisenhardt, 1989; Flick, 2005). Por regra, as investigações com abordagem qualitativa são vistas como aquelas que proporcionam uma compreensão mais profunda dos

fenómenos do que a obtida nas investigações com abordagem quantitativa (Piore, 1979; Bryman, 1984; Guba & Lincoln, 1994; Scapens, 1990; Flick, 2005; Vieira *et al.*, 2009).

Os estudos no âmbito da temática da tese, conforme apresentado na Parte II, podem ser classificados nos três paradigmas de investigação: positivista (e.g., Collins *et al.*, 1991; Daniels & Daniels, 1991; Brusca, 1997; Crain & Bain, 1998; Priest *et al.*, 1999; Mack, 2004; Paulsson, 2006; Mack & Ryan, 2006, 2007; Nasi & Steccolini, 2008), interpretativo (e.g., Grossi & Reichard, 2009) e crítico (e.g., Reginato, 2010). Porém, é o paradigma positivista que predomina na maioria dos estudos em que nos baseamos. Do mesmo modo, as investigações a que nos referimos na primeira e segunda partes da tese têm seguido tanto uma abordagem quantitativa (e.g., Robbins, 1984; Jones *et al.*, 1985; Hay & Antonio, 1990; Daniels & Daniels, 1991; Collins *et al.*, 1991; Brusca, 1997; Crain & Bean, 1998; Tayib *et al.*, 1999; Priest *et al.*, 1999; López & Caba, 2004; Mack, 2004; Mack & Ryan, 2006, 2007; Yamamoto, 2008; Windels & Christiaens, 2008; Rkein, 2008; Cohen, 2009; Kober *et al.*, 2010; Andriani *et al.*, 2010) como uma abordagem qualitativa (e.g., Lapsley & Pallot, 2000; Van Helden & Ter Bogt, 2001; Budding 2005; Ter Bogt 2008a, 2008b; Jansen, 2008; Grossi & Reichard, 2009).

Neste contexto, tendo em consideração os objetivos e os contornos propostos para esta investigação, impõe-se um conjunto de opções metodológicas. Por se pretender aferir a utilidade que o conteúdo do relato da informação financeira preparado e divulgado pelos municípios Portugueses tem para os utilizadores internos no momento das suas tomadas de decisão, e compreender e explorar o porquê do *gap* entre o atual modelo de relato financeiro municipal e o pretendido, classificamos a investigação realizada como sendo **positivista** com recurso à metodologia **quantitativa**, numa primeira fase (representa a principal investigação desta tese), e **interpretativa** com recurso à metodologia **qualitativa** numa segunda fase. Investigação **positivista com abordagem quantitativa**, na medida em que se pretende descrever as perceções, de uma amostra de utilizadores internos dos municípios Portugueses, relativas: à utilidade do relato da informação financeira para as tomadas de decisão; aos fatores possíveis de influenciar a utilidade/uso da informação financeira divulgada; ao controlo interno a que a informação financeira está sujeita e à oportunidade de divulgação dessa mesma informação; de modo a efetuarem-se generalizações dos resultados para todo o universo. O estudo por questionário (quantitativo) é baseado numa análise *cross-section* através da aplicação de um inquérito por questionário à totalidade dos municípios que

integram Portugal em 2011. Investigação **interpretativa com abordagem qualitativa**, uma vez que se pretende compreender e explicar o porquê da lacuna entre o modelo de relato financeiro municipal existente e o pretendido para apoio ao processo de tomada de decisões dos utilizadores internos dos municípios Portugueses, sugerindo aspetos de melhoria. A investigação com abordagem qualitativa é baseada numa amostra de estudos de caso múltiplos contrastantes (num total de cinco municípios).

A opção pela realização de pesquisa interpretativa com abordagem qualitativa, complementar à investigação positivista com abordagem quantitativa, iniciada com a realização de um estudo exploratório aplicado a um município português (Nogueira, 2010), justifica-se pelo facto da abordagem qualitativa contribuir para uma melhor compreensão do contexto social em que se insere o fenómeno em estudo e também completar aspetos que não são possíveis de obter através da aplicação do questionário. Com efeito, a investigação interpretativa com abordagem qualitativa contribuiu para uma melhor compreensão das diferenças existentes entre o modelo de relato financeiro adotado e o desejável por parte dos utilizadores, de uma amostra de municípios Portugueses, no contexto das tomadas de decisão internas, identificando, portanto, pontos negativos e sugestões de melhoria para uma melhor adequação às necessidades de informação dos utilizadores. Permitiu também, identificar outros fatores organizacionais internos aos municípios possíveis de influenciar a utilidade/uso da informação financeira autárquica para as tomadas de decisão por parte dos utilizadores municipais. Em modo de síntese, a opção por uma investigação interpretativa com abordagem qualitativa deveu-se também ao facto de se tratar de um tema ainda pouco explorado, mesmo internacionalmente, como se viu na Parte II, por um lado, e este tipo de abordagem permitir obter uma visão mais aprofundada do porquê do *gap* entre o atual modelo de relato financeiro municipal e o pretendido para apoio ao processo de tomada de decisões, por outro.

Na literatura (e.g., Eisenhardt, 1989; Miles & Huberman, 1994; Scapens, 2004; Flick, 2005; Vieira *et al.*, 2009; Creswell, 2009) existe uma diversidade muito grande quanto ao método dos estudos qualitativos. Nesta investigação procurou-se primeiramente averiguar a maior ou menor adequabilidade do atual modelo de relato financeiro municipal para a divulgação de informação obrigatória, de apoio às tomadas de decisão internas. Posteriormente, pretendeu-se compreender e explicar as diferentes perceções dos utilizadores internos relativamente ao modelo de relato financeiro existente no âmbito do POCAL, e o modelo de relato financeiro desejado para servir de suporte às tomadas de decisão, procurando também aprofundar as

razões da menor utilidade. Por isto, a opção quanto ao método dos estudos qualitativos, de entre os apresentados na literatura, recai sobre os **estudos de caso**. Tal opção deve-se ao facto dos estudos de caso permitirem entender o porquê e o como, e a complexidade dos processos que ocorrem (Yin, 2009). Os estudos de caso devem ser preferidos quando se trata de uma investigação empírica que aborda um fenómeno contemporâneo no seu ambiente real, especialmente quando os limites entre fenómenos e contexto não são claramente evidentes. Os estudos de caso tornam-se relevantes na medida em que se pretende deliberadamente abarcar as condições contextuais (Yin, 2009). No estudo de caso não é feito qualquer esforço no sentido de isolar o fenómeno do seu contexto; pelo contrário, o fenómeno tem interesse exatamente pela relação que estabelece com o contexto em que está inserido (Eisenhardt, 1989; Scapens, 2004; Yin, 2009). Tal aplica-se a investigações sobre a utilidade do relato financeiro adotado na Administração Local que, como fenómeno contemporâneo, deve ser investigado em contexto real.

Eisenhardt (1989), Fidel (1992), Hamel *et al.* (1993), Guba & Linclon (1994) e Scapens (2004) referem que o objetivo dos estudos de caso é relatar os factos como sucederam, descrever situações ou factos, proporcionar conhecimento acerca do fenómeno estudado e comprovar ou contrastar efeitos e relações presentes no caso.

Os estudos de caso constituem um tipo de investigação empírica caracterizada por se realizar nas organizações (Eisenhardt, 1989; Fidel, 1992; Hamel *et al.*, 1993; Yin, 2009). Aquando da utilização deste método deve-se ter em conta a impossibilidade de se obter generalizações científicas, pois ao ser sustentado numa pequena amostra da população, não deverão ser tecidas conclusões para o todo (Yin, 2009).

A multiplicidade de critérios e características que compõem os estudos de caso levam à identificação de diferentes classificações. Assim, de acordo com os objetivos e a natureza das informações finais, Yin (2009) classifica os estudos de caso como: exploratórios (quando se conhece muito pouco da realidade em estudo e os dados se dirigem ao esclarecimento e delimitação dos problemas ou fenómenos da realidade); descritivos (quando há uma descrição densa e detalhada de um fenómeno no seu contexto natural), explicativos (quando os dados tratam de determinar relações de causa e efeito em situações reais, ou seja de que forma os factos acontecem em função uns dos outros); e avaliativos (quando produz descrição densa, esclarece significados e produz juízos).

De acordo com o exposto, os estudos de caso desenvolvidos nesta tese tipificam-se como sendo fundamentalmente **explicativos** e **exploratórios**. **Estudos de caso explicativos e exploratórios**, uma vez que se procurou explorar/explicar o porquê da menor/maior utilidade (nomeadamente, através de fatores organizacionais internos), para as tomadas de decisão internas, do atual modelo de relato financeiro municipal, bem como identificar que elementos o tornaria mais útil para as decisões internas, de uma determinada amostra de municípios.

De acordo com Yin (2009) as questões de investigação que traduzem os objetivos estão na base da delimitação dos casos. Assim, no caso concreto desta investigação, e tendo em conta as questões de pesquisa levantadas e o quadro teórico-empírico que lhe está subjacente, julgou-se pertinente estudar mais do que um caso. Mais interessante do que as semelhanças que poderiam ser encontradas, seriam as possíveis diferenças e as suas explicações. Yin (2009) distingue entre a “replicação literal”, que considera que os casos selecionados tenham resultados semelhantes, e a “replicação teórica”, que considera que os casos selecionados tenham resultados contrastantes, por razões predeterminadas. Assim, mediante o objetivo deste trabalho, optou-se por **estudar casos contrastantes** (maior/menor utilidade do relato).

A opção por um **estudo de múltiplos casos contrastantes** deve-se ao facto da evidência resultante do estudo de múltiplos casos ser considerada mais “convvincente”, reforçando a precisão, a validade e a estabilidade das descobertas (Miles & Huberman, 1994; Eisenhardt & Graebner, 2007; Yin, 2009). Numa lógica de replicação, casos que confirmam relações emergentes aumentam a confiança na validação das hipóteses; casos que não confirmam essas relações podem constituir uma oportunidade para refinar ou alargar o âmbito da teoria (Eisenhardt, 1989). Adicionalmente, a opção por múltiplos casos de estudo feita nesta investigação não surgiu apenas com a pretensão de maior robustez (já que esta poderia ser ultrapassada com a análise exaustiva de um único caso), mas sobretudo por uma exigência decorrente dos resultados da primeira fase da investigação empírica e dos objetivos de estudo.

5.2 Problema, objetivos e questões de investigação

A adoção do modelo de relato financeiro para o Setor Público baseado no modelo de relato financeiro do setor empresarial, com o propósito principal de fornecer informação útil para as tomadas de decisão, tem sido sujeita a diversas críticas (McGregor, 1999; Barton, 2002, 2004; Carnegie & West, 2005) e são estas críticas que, adaptadas ao contexto português, constituem os primeiros estímulos para esta investigação empírica. A complexidade da Administração Pública, nomeadamente dos Governos Locais, em termos operacionais, as fontes de financiamento, o tipo de serviços prestados e a obrigação de prestar contas das responsabilidades pelos dinheiros públicos, resultou em preocupações a considerar na adequação desse modelo empresarial para a realidade destas organizações (Stewart & Walsh, 1994; McGregor, 1999; Hepworth, 2003; Mack, 2004).

Foram vários os estudos que investigaram a introdução do regime do acréscimo na Contabilidade Pública de diferentes países (e.g., Montesinos *et al.*, 1995; Olson *et al.*, 1998, 2001; Brusca & Benito, 2002; Pina & Torres, 2003; Lüder & Jones, 2003; Montesinos & Brusca, 2007; Pina *et al.*, 2009). Barton (2002, 2004) criticou a adoção dos conceitos da contabilidade empresarial na preparação das demonstrações financeiras do Setor Público, por considerar que fornece informação enganosa para a avaliação do desempenho das entidades públicas. O mesmo autor considera que, apesar da adoção da base de acréscimo proporcionar uma boa gestão dos recursos, a divulgação de resultados em diferentes perspetivas, fornecidos pelas Contabilidades Orçamental (em base de caixa) e Financeira, pode gerar confusão e incompreensibilidade por parte dos utilizadores (Barton, 2002, 2005).

A literatura indica que a utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão depende de diversos fatores. Primeiramente, o grau de utilização da informação para as tomadas de decisão varia em função da sua utilidade para esse fim (Mack, 2004; Mack & Ryan, 2006; Cohen *et al.*, 2007; Grossi & Reichard, 2009). O uso da informação financeira está também dependente de diversos fatores organizacionais, como a falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação de contabilidade (Grossi & Reichard, 2009).

Neste contexto, a preocupação fundamental consiste em verificar se o modelo de relato financeiro obrigatório para os municípios, baseado noutro para divulgar os resultados das

empresas, tem a capacidade de refletir, de forma adequada e apropriada, o desempenho destas entidades locais, cujo objetivo não é a obtenção de lucro mas a prestação de um conjunto de serviços aos cidadãos, dentro de certos padrões. Por outras palavras, o modelo de relato financeiro obrigatório para os municípios, adaptado do setor empresarial, será adequado para fornecer informação financeira para apoio às tomadas de decisão dos utilizadores internos e, portanto, satisfazer as suas necessidades de informação financeira para aquele propósito e nos momentos oportunos? Será capaz assim de responder às atuais necessidades de informação para a decisão, que mudaram com a NPM?

É nesta preocupação, extensível também à situação portuguesa, que assenta o **problema** a abordar neste trabalho: a eventual desadequação (maior ou menor adequação) do modelo de relato financeiro obrigatório, preconizado pelo POCAL e adaptado do setor empresarial, para as tomadas de decisão por parte dos utilizadores internos dos municípios Portugueses.

Este trabalho, sobretudo com o estudo empírico, procura contribuir para a resolução deste problema, analisando o grau de adequação, identificando lacunas e sugerindo melhorias no atual modelo de prestação de contas dos municípios Portugueses, de modo a torná-lo mais útil para as tomadas de decisão internas dos utilizadores mais relevantes.

Assim, com esta investigação empírica **pretende-se**, numa primeira fase, aferir a utilidade que o conteúdo do relato da informação financeira, preparado e divulgado no âmbito do POCAL, tem para os utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) dos municípios Portugueses, para apoio às suas tomadas de decisão e, por conseguinte, averiguar o grau de adequabilidade do atual modelo de relato para a divulgação de informação financeira de apoio às tomadas de decisão internas. Procura-se também identificar informação voluntária que seja útil para este fim e portanto, se revele necessária para incluir no relato como obrigatória. Este estudo, como referido, descritivo e exploratório, é complementado por uma segunda fase, mais interpretativa e explanatória, onde se procura entender o porquê da menor ou maior adequabilidade, para as tomadas de decisão internas, do modelo obrigatório de relato da informação financeira e compreender as perceções dos utilizadores municipais relativamente à necessidade de nova informação (ou alterações nos modelos e conteúdo de mapas existentes) mais adequada para apoio às suas tomadas de decisão. As duas partes em conjunto permitem identificar eventuais lacunas de informação e sugerir melhorias ao relato financeiro municipal português, de modo a torná-lo mais útil para as decisões internas. Para a proposta

de melhorias atendeu-se já às tendências de harmonização internacional em discussão, designadamente à adaptação do modelo de relato financeiro às NICSPs.

Assentes no objetivo principal, esta investigação tem como **objetivos subsequentes**, sempre no contexto das tomadas de decisão internas e nos municípios Portugueses, os seguintes:

1. Identificar as necessidades de informação dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais para apoio às decisões internas;
2. Conhecer o grau de utilidade dos documentos de prestação de contas (individuais e obrigatórios) para apoio às tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais;
3. Averiguar se a introdução do regime do acréscimo, no sistema contabilístico autárquico, tem permitido melhorar a utilidade do relato da informação financeira para as tomadas de decisão internas;
4. Identificar outro tipo de informação, designadamente de preparação não obrigatória, considerada útil pelos utilizadores municipais (decisores políticos e técnicos) para as suas tomadas de decisão internas;
5. Identificar/explorar os principais fatores externos e internos possíveis de influenciar a utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas;
6. Aferir se o atual modelo de relato financeiro municipal é, em geral, considerado adequado para apoiar as tomadas de decisão internas, percebendo/explorando razões para adequabilidade mais reduzida/elevada;
7. Avaliar em que medida a divulgação da informação financeira é oportuna para as tomadas de decisão internas;
8. Aferir a importância do controlo a que está sujeita a informação financeira municipal para os utilizadores (decisores políticos e técnicos) e conhecer em que medida esse controlo afeta a utilidade da informação para as tomadas de decisão internas;
9. Identificar aspetos a modificar no relato financeiro para o tornar mais adequado às tomadas de decisão internas;
10. Perceber como as NICSPs podem melhorar a utilidade do relato financeiro autárquico em Portugal, para as tomadas de decisão internas.

Associadas a estes objetivos estão as seguintes **questões de investigação**, às quais esta tese irá responder, referindo-se aos municípios Portugueses:

1. Quais as necessidades informativas dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais para apoio às suas tomadas de decisão?
2. Quais os documentos de prestação de contas (individuais e obrigatórios) de maior utilidade para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais?
3. Qual a utilidade da informação preparada de acordo com o regime do acréscimo para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais?
4. Que tipo de informação, de preparação não obrigatória, se revela mais útil para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais?
5. Quais os fatores externos e internos que influenciam a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais?
6. Qual o grau de adequabilidade que o atual modelo de relato financeiro municipal apresenta para fornecer informação útil de apoio às tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais e quais as razões para uma adequabilidade mais reduzida/elevada?
7. Qual o grau de oportunidade de divulgação da informação financeira para os utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais nas suas tomadas de decisão?
8. Quais os tipos de controlo interno relevantes para assegurar fiabilidade da informação financeira para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais?
9. Qual a influência do controlo interno na utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais?

10. Quais são as possibilidades de melhoria no relato financeiro municipal (e em que aspetos) para aumentar a sua utilidade para as tomadas de decisão internas?

Acredita-se que esta investigação trará uma importante contribuição pois, a nosso conhecimento, é a primeira vez em Portugal que se procura avaliar a utilidade do relato financeiro autárquico nas tomadas de decisão, por parte dos utilizadores internos. As abordagens complementares descritiva e interpretativa, com recurso a fontes primárias de informação, permitem também aprofundar a análise e sugerir melhorias à situação atual, a partir das perceções dos utilizadores mais diretos.

5.3 Hipóteses

A busca de um “novo modelo” de relato financeiro municipal em Portugal, materializado na divulgação de informação financeira útil para as tomadas de decisão internas, levou a que, tendo em conta a abordagem teórica efetuada, se estabelecessem os objetivos específicos referidos e se procurasse responder às questões apresentadas realizando um trabalho empírico com enfoque nos utilizadores internos dos municípios Portugueses.

O desenvolvimento do trabalho conduziu à formulação das seguintes hipóteses de investigação, que serão apresentadas tendo em atenção os objetivos definidos, e fundamentadas de acordo com a revisão de literatura e enquadradas nas teorias explicativas das reformas em Contabilidade Pública, designadamente o paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades e as teorias da contingência, institucional e da legitimidade.

A publicação do POCAL vem reforçar, na Administração Local portuguesa, a importância dos sistemas contabilísticos no sentido de responder às necessidades de informação, quer dos utilizadores internos, quer externos. Assim, o primeiro objetivo desta investigação procurou identificar as necessidades de informação financeira e de gestão dos decisores internos municipais (políticos e técnicos), de forma a estabelecer uma relação entre essas, o uso e a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais no âmbito do POCAL e o perfil dos decisores, caracterizado pela área de formação e experiência profissional.

Diversos estudos empíricos e normativos contabilísticos identificaram alguns utilizadores comuns da informação financeira divulgada no relato financeiro das entidades da Administração Pública, como por exemplo, os órgãos do Governo e de controlo, investidores,

credores e fornecedores de recursos (Anthony, 1978; GASB, 1987; NCGA, 1983, IPSASB – IPSAS 1, 2001; IPSASB – CF-ED 1, 2010). Em particular, Mack (2004), num estudo empírico abrangendo diferentes entidades do Setor Público, confirmou, para a Administração Local, os utilizadores mencionados, substituindo os órgãos do Governo pelos órgãos executivo e deliberativo. As necessidades de informação dos utilizadores em termos de informação utilizada e as finalidades do uso da informação, também têm vindo a ser investigados no contexto das entidades locais. Especificamente, vários estudos (e.g., Robbins, 1984; Hay & Antonio, 1990; Daniels & Daniels, 1991; Collins *et al.*, 1991; Brusca, 1997; Tayib *et al.*, 1999; Ter Bogt & Van Helden, 2000; López & Caba, 2004; Lee, 2008) constatarem que os utilizadores da informação financeira apresentam necessidades específicas e individuais de informação. Muitas vezes essas necessidades estão relacionadas com a área de formação e experiência profissional do utilizador e com os propósitos do uso da informação. Os estudos de López & Caba (2004) e Mack (2004) revelam também que a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais varia consoante as necessidades de informação para as tomadas de decisão dos utilizadores. Outros estudos prévios a estes mostram que, embora as necessidades de informação possam ser comuns em diferentes países, designadamente as relacionadas com a situação financeira da entidade, com a afetação dos recursos e com uma gestão eficiente, a interpretação e a prioridade dos objetivos associados a essas necessidades varia de país para país (Lüder, 1994; Brusca & Condor, 2002).

Seguindo a literatura em Contabilidade de Pública, baseada no paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades (ver Capítulo II), foram formuladas três hipóteses de investigação para os municípios Portugueses:

H₁: A utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais para ambos os tipos de decisores internos (políticos e técnicos) é influenciada pelas suas necessidades de informação financeira e de gestão.

H₂: A área de formação dos utilizadores internos está diretamente associada com as suas necessidades de informação financeira e de gestão.

H₃: A experiência profissional dos utilizadores internos está diretamente associada com as suas necessidades de informação financeira e de gestão.

H₂ e H₃ procuram verificar se as necessidades de informação financeira dos decisores internos estão, de alguma forma, associadas à sua área de formação e experiência profissional no cargo, tal como fez Brusca (1997) e Yamamoto (2008).

O segundo objetivo deste trabalho procurou conhecer quais os documentos de prestação de contas (de entre os atualmente obrigatórios) de maior utilidade para as tomadas de decisão internas.

O âmbito do paradigma das necessidades dos utilizadores da informação financeira, de um modo geral, centra a sua atenção sobre a necessidade de proporcionar informação útil aos diferentes utilizadores, sobrepondo-se à importância atribuída ao mero cumprimento de um conjunto de procedimentos estabelecidos (Jones & Pendlebury, 2004; Rutherford, 1992).

A adoção do modelo de relato financeiro para o Setor Público, baseado no modelo do setor empresarial, levou diversos autores a questionar a utilidade da informação financeira divulgada pelas entidades públicas, para os diferentes propósitos dos utilizadores (e.g., Hay & Antonio, 1990; Daniels & Daniels, 1991; Collins *et al.*, 1991; Brusca, 1997; Olson & Shalin-Andersson, 1998; Guthrie, 1999; Tayib *et al.*, 1999; McGregor, 1999; Barton, 2002, 2005; Ter Bogt, 2004; López & Caba, 2004; Barbosa, 2006; Yamamoto, 2008; Lee, 2008; Carvalho *et al.*, 2008; Cohen, 2009; Grossi & Reichard, 2009; Kober *et al.*, 2010; Andriani *et al.*, 2010). Por exemplo, autores como Barton (2002, 2004), Carnegie & West (2005) revelam a reduzida utilidade das demonstrações financeiras incluídas no relato financeiro de tipo empresarial, dadas as especificidades das entidades do Setor Público. Mais recentemente, os resultados dos estudos de Andriani *et al.* (2010), Kober *et al.* (2010) e Bergmann (2011) mostram que o grau de utilidade do relato financeiro obrigatório para as entidades públicas, baseado no relato do setor empresarial, tem vindo a alterar-se, revelando agora ter maior utilidade para os diferentes utilizadores.

Conforme referido na Parte II, também no Setor Público português, designadamente na Administração Local, o modelo de relato adotado é muito próximo do modelo da contabilidade empresarial (com a grande diferença da inclusão dos documentos orçamentais), questionando-se a utilidade do mesmo para as tomadas de decisão internas. Assim, no seguimento da literatura revista com base no paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades pretende-se testar a hipótese que a seguir se formulada.

H₄: A informação dos documentos obrigatórios da prestação de contas é de reduzida utilidade para as tomadas de decisão internas.

Uma das principais alterações verificadas na recente reforma da Contabilidade Autárquica também em Portugal foi, como explicado, a introdução do regime do acréscimo nos sistemas contabilísticos. Para autores como Guthrie (1998), Chan (2003), Van der Hoek (2005), Kober *et al.* (2010), Andriani *et al.* (2010) e Bergmann (2011), a utilização do regime do acréscimo na preparação da informação financeira das entidades públicas permite a divulgação de informação de maior utilidade para as tomadas de decisão, nomeadamente decisões a nível interno, como sejam a preparação do orçamento e a fixação de tarifas e preços. Esta informação permite melhorar a transparência e a prestação de responsabilidades das entidades locais em proveito dos utilizadores (Kober *et al.*, 2010). Alguns estudos (López & Caba, 2004; Mack, 2004; Yamamoto, 2008; Carvalho *et al.*, 2008; Nasi & Steccolini, 2008; Pina *et al.*, 2009; Anessi-Pessina, 2009; Grossi & Reichard, 2009; Reginato, 2010) concluem que os utilizadores da informação financeira não reconhecem utilidade na informação preparada na base de acréscimo para as suas tomadas de decisão, continuando a mostrar preferência pela informação elaborada em base de caixa. Contrariamente, Kober *et al.* (2010) e Andriani *et al.* (2010), num estudo para aferir as perceções dos utilizadores e preparadores da informação financeira sobre a utilidade da informação preparada e divulgada segundo as bases de caixa e do acréscimo para as tomadas de decisão internas, revelaram que a informação preparada na base de acréscimo é geralmente considerada de utilidade mais elevada.

Tomando por base os estudos referidos e complementarmente ao objetivo anterior, definiu-se um terceiro objetivo em que se procurou averiguar se a introdução do regime do acréscimo, também no sistema contabilístico autárquico português, tem permitido melhorar a utilidade do relato para as tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses. Para concretizar este objetivo formulou-se a seguinte hipótese de investigação também baseada no paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades:

H₅: A informação de carácter patrimonial e económico, elaborada na base de acréscimo, é de reduzida utilidade para os utilizadores internos para apoio às tomadas de decisão.

Alguns autores (Hay & Antonio, 1990; Daniels & Daniels, 1991; Brusca, 1997; López & Caba, 2004) concluíram que os utilizadores da informação financeira têm necessidade de

outros documentos contabilísticos ou outros tipos de informação não incluídos nas demonstrações financeiras obrigatórias. Por exemplo, López & Caba (2004) no estudo que realizaram sobre as decisões dos utilizadores externos, nomeadamente analistas financeiros, concluíram que os utilizadores têm necessidade de demonstrações financeiras consolidadas, de informação mais detalhada sobre a dívida da entidade e de distinção, dentro do imobilizado, dos bens patrimoniais que podem constituir garantia dos que não podem. Informação sobre acontecimentos que possam afetar materialmente as demonstrações financeiras de exercícios futuros, passivos contingentes e acontecimentos subsequentes, foram outros tipos de informação assinalados por Hay & Antonio (1990). Adotado ao contexto das decisões internas estabeleceu-se como objetivo identificar outro tipo informação, designadamente de preparação não obrigatória, considerada útil pelos utilizadores internos municipais para as suas tomadas de decisão nos municípios Portugueses. Associada a este objetivo foi formulada a seguinte hipótese de investigação de igual modo baseada no paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades:

H₆: A informação complementar incluída na prestação de contas é de elevada utilidade para as tomadas de decisão internas.

Um quinto objetivo procurou conhecer quais os fatores externos e internos que influenciam a utilidade/utilização das demonstrações financeiras e orçamentais elaboradas segundo o POCAL, para os utilizadores internos dos municípios Portugueses.

De um ponto de vista geral, como referido para H₁, a utilidade da informação financeira para os utilizadores depende de diversas variáveis. Vários estudos empíricos mostram a influência de um conjunto de fatores, externos e internos aos municípios, na utilização de informação financeira para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais (Hodges & Mellett, 2003; Mack & Ryan, 2006; Paulsson, 2006; Cohen *et al.* 2007; Lee, 2008; Yamamoto, 2008; Askim, 2008; Taylor, 2009; Grossi & Reichard, 2009; Cohen, 2009). De um modo geral, tais estudos referem como fatores influenciadores as pressões institucionais e legais, a falta de compreensão da nova informação preparada na base de acréscimo, a falta de recursos humanos, a resistência à mudança, entre outros. Alguns fatores estão diretamente relacionados com as características e atitudes individuais dos decisores, outros são o resultado de certos padrões institucionais das respetivas organizações, e outros dizem respeito a circunstâncias externas aos municípios.

Da revisão de literatura efetuada, verificou-se que os fatores associados às características individuais dos decisores parecem ser relevantes na determinação do grau de utilidade que atribuem à informação financeira (Paulsson, 2006; Askim, 2008; Yamamoto 2008). Foram identificados particularmente os seguintes fatores inerentes às características individuais dos utilizadores: habilitações, conhecimento e experiência com conceitos e ferramentas de gestão financeira (familiaridade).

Tendo em conta a literatura revista, e as conclusões dos estudos referidos, assumiu-se que os fatores externos afetam positivamente a utilização da informação financeira e os fatores internos de modo negativo.

Desta forma, pretende-se testar hipóteses, baseadas nas teorias da contingência e institucional, de que a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais para apoio ao processo de tomada de decisões internas dos utilizadores municipais em Portugal é influenciada por um conjunto de fatores externos e internos aos municípios. Assim:

H₇: Existem vários fatores externos aos municípios que influenciam a utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais.

H₈: Existem vários fatores organizacionais internos aos municípios que influenciam a utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais.

Nesta investigação foi também pretendido averiguar a adequabilidade geral, para as tomadas de decisão internas, do modelo de relato da informação financeira preconizado pelo POCAL, identificando razões para adequabilidade mais reduzida, concretizando-se no sexto objetivo. Brusca, (1997), Olson & Shalin-Andersson (1998), Guthrie *et al.* (1998), Mack (2004), Ezzamel *et al.* (2007), Yamamoto (2008) e Grossi & Reichard (2009) referem que a incompreensão da informação elaborada na base de acréscimo por parte dos seus utilizadores, a difícil leitura dos documentos de prestação de contas e a extensão do número de documentos apresentados, entre outras, são algumas das razões que levam os utilizadores a considerar que o modelo do relato financeiro municipal não seja totalmente adequado. Porque estas também são características do relato financeiro municipal português, foi formulada a nona hipótese de investigação baseada no paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades.

H₉: O modelo de relato financeiro municipal, de um modo geral, não é adequado para divulgar informação útil de apoio às tomadas de decisão internas.

A informação financeira deve ser elaborada e preparada de forma oportuna e fiável, de modo a permitir não só a verificação da legalidade e execução do controlo financeiro, mas também a análise da economia, eficácia e eficiência das decisões tomadas com base nela. A análise e avaliação das decisões tomadas, bem como o apoio (associado à relevância da informação financeira) para decisões futuras é um fator de diferenciação e êxito da organização, possibilitado pela informação financeira adicional preparada segundo o atual sistema português de Contabilidade Autárquica. O IPSASB preconiza como características qualitativas fundamentais da informação financeira das entidades públicas a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade (IPSASB:CF-ED 1, 2010:§3.2). Apesar de não estabelecer explicitamente nenhuma hierarquia entre as características qualitativas da informação financeira, refere-se, no entanto, a algumas restrições como sendo constrangimentos à obtenção de informação relevante e fiável, e não como sendo restrições à obtenção de informação útil (IPSASB:CF-ED 1, 2010). A informação financeira que é relevante e fiável pode perder a sua relevância para as tomadas de decisão se não for apresentada no momento oportuno (elaboração e disponibilização de informação atempadamente). Portanto, a oportunidade ou tempestividade⁵³ na divulgação da informação é uma restrição para proporcionar informação relevante. Neste sentido, quando se fala em utilidade da informação financeira esta está sobretudo relacionada com a relevância da informação. A relevância influencia as decisões e está eminente na preparação e apresentação da informação financeira⁵⁴. Neste contexto, a informação financeira divulgada oportunamente é atribuída maior utilidade (Brusca, 1997; Grossi & Reichard, 2009). Se, por um lado, a divulgação oportuna de informação financeira permite a tomada de decisões melhor fundamentadas e satisfaz as necessidades dos decisores (Laspley, 1992; Brusca, 1997), por outro, é geralmente aceite que a qualidade do relato financeiro esteja dependente da sua

⁵³ “Oportunidade significa disponibilizar a informação aos utilizadores antes que esta veja reduzida a sua utilidade para fins de accountability e para o propósito de tomada de decisões ... A falta de oportunidade pode levar a informação menos útil” (IPSASB: IPSAS 1, 2001:§3.20).

⁵⁴ “A informação financeira e não financeira é relevante para os utilizadores se puder ser usada para ajudar na avaliação dos acontecimentos passados, presentes ou futuros ou na confirmação, ou correção, de avaliações passadas” (IPSASB: IPSAS 1, 2001:§3.6).

oportunidade⁵⁵, bem como da compreensibilidade da informação (Dixon *et al.*, 1991; Smith & Coy, 1999). Shand (1981) argumenta que o atraso na publicação do relato financeiro anual limita a sua utilização/utilidade. Por sua vez, Boyne & Law (1991), acrescentam que o atraso na divulgação do relato enfraquece o papel deste no processo democrático local. Adaptando os argumentos acima ao contexto português definiu-se como sexto objetivo avaliar em que medida a divulgação da informação financeira é oportuna para as tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses. Associados a este objetivo estabeleceu-se a seguinte hipótese de investigação, tendo também por base o paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades na explicação da mudança dos sistemas de informação contabilística (nomeadamente na utilidade da divulgação da informação financeira):

H₁₀: Quanto maior a oportunidade da informação financeira disponibilizada, maior será a utilidade dessa informação para as tomadas de decisão internas.

Conforme referido na Parte II, a informação financeira autárquica em Portugal está sujeita a diferentes tipos de controlo interno como: controlo interno operacional, autocontrolo, controlo interno político, controlo interno administrativo e controlo interno contabilístico e auditoria interna (Secção 4.5.4). O controlo interno é importante para apoiar a utilidade da informação financeira, na medida em que permite garantir a sua exatidão, oportunidade e fiabilidade (ponto 2.9.1 do POCAL).

Estudos empíricos realizados mostram que o controlo interno é de facto fundamental para a utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas. Por exemplo, ao analisar os determinantes da relação entre o uso e utilidade da informação financeira para o processo de tomada de decisão dos políticos dos Governos centrais e locais no Japão, Yamamoto (2008) concluiu, entre outras coisas que os políticos enfatizam a importância do controlo interno na utilização de informação financeira nas suas decisões. Por sua vez, Brusca (1997), no caso dos municípios espanhóis, observou um relacionamento positivo entre o controlo interno a que a informação financeira está sujeita e a sua utilidade. Também, a autora notou que os utilizadores da informação financeira têm consciência da importância do papel que a auditoria assume na informação financeira.

⁵⁵ Dixon *et al.* (1991) no caso das universidades, e Smith & Coy (1999) no caso dos municípios, todos no contexto da Nova Zelândia, encontraram uma associação positiva entre a qualidade da informação e a oportunidade na divulgação da informação do relato financeiro.

Neste sentido, para esta investigação foi definido como oitavo objetivo aferir a importância do controlo a que está sujeita a informação financeira municipal para os utilizadores internos, e conhecer em que medida esse controlo afeta a utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas. Este objetivo foi suportado pela seguinte hipótese baseada, à semelhança de outras hipóteses, no paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades:

H₁₁: Existe uma associação positiva entre o controlo interno a que a informação financeira está sujeita e a utilidade dessa informação para as tomadas de decisão internas.

Em modo de síntese, no Quadro 5.1 resumem-se os objetivos definidos, associando-os às questões colocadas e às respetivas hipóteses de investigação formuladas.

Como se constata, há objetivos e questões de investigação referidos no ponto anterior, que não são aqui abordados, por serem incluídos na segunda parte desta investigação empírica, de carácter mais qualitativo e indutivo, para a qual não se estabelecem hipóteses.

Quadro 5.1: Objetivos, questões e hipóteses de investigação

Objetivos	Questões	Hipóteses
Identificar as necessidades de informação dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais para apoio às decisões internas.	Q ₁ – Quais as necessidades informativas dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais para apoio às suas tomadas de decisão?	H ₁ – A utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais, para ambos os tipos de decisores internos (políticos e técnicos) é influenciada pelas suas necessidades de informação financeira e de gestão. H ₂ – A área de formação dos utilizadores internos está diretamente associada com as suas necessidades de informação financeira e de gestão. H ₃ – A experiência profissional dos utilizadores internos está diretamente associada com as suas necessidades de informação financeira e de gestão.
Conhecer o grau de utilidade dos documentos de prestação de contas (individuais e obrigatórios) para apoio às tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais. Averiguar se a introdução do regime do acréscimo, no sistema contabilístico autárquico, tem permitido melhorar a utilidade do relato da informação financeira para as tomadas de decisão internas. Identificar outro tipo de informação, designadamente de preparação não obrigatória, considerada útil pelos utilizadores municipais (decisores políticos e técnicos) para as suas tomadas de decisão internas.	Q ₂ – Quais os documentos de prestação de contas (individuais e obrigatórios) de maior utilidade para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais? Q ₃ – Qual a utilidade da informação preparada de acordo com o regime do acréscimo para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais? Q ₄ – Que tipo de informação, de preparação não obrigatória, se revela mais útil para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais?	H ₄ – A informação dos documentos obrigatórios da prestação de contas é de reduzida utilidade para as tomadas de decisão internas. H ₅ – A informação de carácter patrimonial e económico, elaborada na base de acréscimo, é de reduzida utilidade para os utilizadores internos para apoio às tomadas de decisão. H ₆ – A informação complementar incluída na prestação de contas é de elevada utilidade para as tomadas de decisão internas.
Identificar os principais fatores externos e internos possíveis de influenciar a utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão.	Q ₅ – Quais os fatores externos e internos que influenciam a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais?	H ₇ – Existem vários fatores externos aos municípios que influenciam a utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais. H ₈ – Existem vários fatores organizacionais internos aos municípios que influenciam a utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais.
Aferir se o atual modelo de relato financeiro municipal é, em geral, considerado adequado para apoiar as tomadas de decisão internas, percebendo/explorando razões para adequabilidade mais reduzida/elevada.	Q ₆ – Qual o grau de adequabilidade que o atual modelo de relato financeiro municipal apresenta para fornecer informação útil de apoio às tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais e quais as razões para uma adequabilidade mais reduzida/elevada?	H ₉ – O modelo de relato financeiro municipal, de um modo geral, não é adequado para divulgar informação útil para apoio às tomadas de decisão internas.
Avaliar em que medida a divulgação da informação financeira é oportuna para as tomadas de decisão internas.	Q ₇ – Qual o grau de oportunidade de divulgação da informação financeira para os utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais nas suas tomadas de decisão?	H ₁₀ – Quanto maior a oportunidade da informação financeira disponibilizada, maior será a utilidade dessa informação para as tomadas de decisão internas.
Aferir a importância do controlo a que está sujeita a informação financeira municipal para os utilizadores (decisores políticos e técnicos) e conhecer em que medida esse controlo afeta a utilidade da informação para as tomadas de decisão internas.	Q ₈ – Quais os tipos de controlo interno relevantes para assegurar fiabilidade da informação financeira para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais? Q ₉ – Qual a influência do controlo interno na utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais?	H ₁₁ – Existe uma associação positiva entre o controlo interno a que a informação financeira está sujeita e a utilidade dessa informação para as tomadas de decisão internas.

5.4 População objeto do estudo

A escolha dos utilizadores internos como grupo a investigar empiricamente, deve-se ao facto deste grupo ter assumido um importante papel no uso da informação financeira produzida pelo sistema de Contabilidade Autárquica para a gestão interna, com a introdução dos princípios da NPM. A ênfase atribuída por esta corrente às tomadas de decisão e à responsabilização dos dirigentes, levou a que se considerassem os utilizadores internos como os principais utilizadores do relato financeiro, em paralelo com os utilizadores externos, que o usam fundamentalmente para controlo de responsabilidades. Esta realidade é também verificada no contexto do POCAL, quando no preâmbulo do diploma que o aprovou é referido que o seu objetivo principal é a “*criação de condições para ... que constitua um instrumento fundamental de **apoio à gestão das autarquias locais e permita: a) o controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos***” (negrito nosso). Daqui resultam dois tipos de utilizadores internos, os gestores e os órgãos autárquicos. Também, no ponto 2.4 do POCAL é descrito que “*Os anexos às demonstrações financeiras visam **facultar aos órgãos autárquicos a informação necessária ao exercício das suas competências, permitindo uma adequada compreensão das situações expressas nas demonstrações financeiras ou de outras situações que, não tendo reflexo nas demonstrações, são úteis para uma melhor avaliação do seu conteúdo...***” (negrito nosso).

Tendo em conta os objetivos definidos para esta investigação (ver Secção 5.2) e considerando que o estudo recai sobre a análise da Administração Local portuguesa, definiu-se como população alvo todos os decisores políticos e técnicos, principais responsáveis pela área financeira, da totalidade dos municípios Portugueses. Os inquiridos foram selecionados atendendo ao seu papel preponderante como decisores internos municipais e, subsequentemente, utilizadores principais da informação financeira autárquica⁵⁶. Assim, foram considerados dois grupos como unidade de análise por município:

⁵⁶ Inquirindo responsáveis dos departamentos financeiros e auditores, Brusca (1997) constatou que os órgãos legislativos e os responsáveis pela gestão económico-financeira foram considerados os utilizadores mais importantes da informação financeira dos municípios espanhóis.

No contexto português, Carvalho (2010) pretendeu também conhecer quem são os principais destinatários da prestação de contas dos municípios segundo a perceção dos responsáveis financeiros e auditores. Para tal, indicou uma lista de grupos de utilizadores, a saber: eleitores, fornecedores, bancos e outras instituições financeiras, INE, DGO, Tribunal de Contas, órgãos autárquicos (deliberativo e executivo). Os resultados obtidos revelaram que o grupo de respondentes considera que os órgãos executivo e deliberativo são os principais destinatários dos documentos de prestação de contas dos municípios Portugueses.

- (1) grupo de decisores políticos – membro do órgão executivo responsável pelo pelouro da área financeira;
- (2) grupo de decisores técnicos – responsável técnico máximo pela área financeira do município (Departamento Financeiro ou Divisão Financeira ou Secção de Contabilidade, consoante o modelo de estrutura orgânica do município).

No âmbito do artigo 70.º da Lei n.º 5-A/2002, de 11 de janeiro, o Presidente da câmara ou os Vereadores podem delegar ou subdelegar a sua competência no dirigente máximo da respetiva unidade orgânica, nas matérias previstas no artigo 60.º do mesmo diploma. Tendo por base o disposto, os responsáveis superiores técnicos da área financeira fazem parte do processo de tomada de decisões dos municípios, quer seja pelas decisões tomadas quer pelas opiniões ou pareceres que emitem, designadamente para os dirigentes autárquicos.

5.5 Métodos de recolha dos dados

Conforme referido, esta investigação considera duas fases: na primeira fase, uma investigação positivista, descritiva e quantitativa, e na segunda fase, uma investigação interpretativa e qualitativa. A não existência de um estudo prévio em Portugal sobre a utilidade do relato financeiro municipal para as tomadas de decisão e controlo internos dos utilizadores mais diretos conduziu à opção pelo método de inquérito como meio de obter dados primários sobre a realidade portuguesa. Neste sentido, a recolha dos dados contempla duas fases distintas, mas complementares. Na primeira fase os dados foram recolhidos através de inquérito por questionário, e na segunda fase com recurso ao inquérito por entrevistas semiestruturadas.

5.5.1 Inquérito por questionário

Tendo como base os objetivos, estabelecidos, a utilização do inquérito por questionário, na primeira fase de investigação, procura recolher informação sobre as perceções dos utilizadores (decisores políticos e técnicos) dos municípios Portugueses quanto à utilidade do relato financeiro municipal para as suas tomadas de decisão internas e, assim, averiguar o grau de adequabilidade (maior ou menor) do mesmo para a divulgação de informação, obrigatória e voluntária, de apoio a tal processo. Procura-se também avaliar em que medida a divulgação da informação financeira é considerada oportuna para as tomadas de decisão

internas nos municípios Portugueses, e aferir a importância atribuída ao controlo a que essa informação está sujeita. Por último, procura-se ainda identificar os fatores endógenos e exógenos aos municípios que, para os respondentes, influenciam a utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais.

O método do inquérito por questionário tem sido utilizado por diversos investigadores no estudo sobre a utilidade da informação financeira no Setor Público, nomeadamente nos Governos Locais (e.g., Daniels & Daniels, 1991; Collins *et al.*, 1991; Brusca, 1997; Tayib *et al.*, 1999; López & Caba, 2004; Mack, 2004; Mack & Ryan, 2006, 2007; Yamamoto, 2008; Windels & Cristiaens, 2008; Nasi & Steccolini, 2008; Anessi-Pessina, 2009; Cohen, 2009; Kober *et al.*, 2010; Andriani *et al.*, 2010; Reginato, 2010). Contudo, em Portugal é, inédito sendo este o primeiro trabalho do género e, portanto, contribuindo também para a aplicação desta metodologia.

A elaboração do questionário nesta investigação teve como ponto de partida a revisão da literatura dos estudos empíricos abordados, com a sistematização da informação através do levantamento de questões já desenvolvidas e utilizadas em outros estudos, nomeadamente as questões relacionadas com os fatores endógenos e exógenos aos municípios que influenciam a utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais. Foram, no entanto, incluídos no questionário itens que somente dizem respeito à realidade portuguesa, como é exemplo o caso dos documentos de prestação de contas obrigatórios no âmbito do POCAL e os tipos particulares de controlo interno a que os municípios estão sujeitos.

A opção pela utilização do inquérito por questionário para a recolha dos dados resulta do facto deste instrumento apresentar diversas vantagens importantes, nomeadamente (Bryman, 1984; Fowler, 1993; Babbie, 1997; Oppenheim, 1997; Barañano, 2004; Hil & Hill, 2008; Gillham, 2008; Ferreira & Sarmiento, 2009; Creswell, 2009):

- i. Constituir a forma mais adequada de captar atitudes, perceções e comportamentos, no âmbito de uma amostra, possibilitando a generalização dos resultados para a população estudada;
- ii. Permitir chegar a um grande número de inquiridos e abranger uma ampla área geográfica, o que é significativo para este estudo na medida em que a população a estudar (municípios) está dispersa por todo o território nacional;

- iii. Possibilitar a verificação das hipóteses formuladas;
- iv. Aumentar a credibilidade das respostas, uma vez que os inquiridos não são identificados e sentem maior tranquilidade para responder com sinceridade;
- v. Possibilitar que o inquirido responda quando e onde quiser, sem sentir a pressão para responder no imediato;
- vi. Eliminar a influência do investigador, uma vez que os questionários tendem a ser enviados por correio postal ou, no caso deste estudo, por correio eletrónico.

A sua utilização permite ainda a redução dos custos, possibilita a apresentação e análise dos resultados de forma mais célere, e permite uma maior profundidade no tratamento da informação, uma vez que facilita a recolha de um maior volume de dados e permite efetuar numerosas análises de correlação (Quivy & Campenhoudt, 2003; Barañano, 2004; Gillham, 2008; Ferreira & Sarmento, 2009).

Porém, a utilização do método de inquérito por questionário não está isento de críticas. Por exemplo, Gillham (2008) aponta as seguintes limitações à sua utilização: algumas questões podem ser mal interpretadas pelos inquiridos; não existe a possibilidade do investigador ajudar os inquiridos na interpretação das questões; algumas questões podem ficar sem resposta⁵⁷; impossibilidade de avaliar a honestidade e integridade das respostas; e a taxa de resposta pode ser reduzida e/ou as respostas enviadas tardiamente, dificultando a avaliação dos resultados.

Para minimizar as limitações deste método de recolha dos dados, foram tomadas algumas precauções e desenvolvidos procedimentos, conforme o sugerido por Emory & Cooper, (1991), Quivy & Campenhoudt (2003), Barañano (2004), Hill & Hill (2008), Gillham (2008) e Ferreira & Sarmento (2009). Entre outros, Hill & Hill (2008) e Gillham (2008) consideram ser importante recorrer a mecanismos de validação dos instrumentos de recolha dos dados utilizados, para mais facilmente se detetarem eventuais erros e se proceder à sua reformulação. Um dos mecanismos de validação apontados para o caso de inquérito por questionário é elaborar uma versão piloto do questionário e tratá-la a diversos níveis (Hill & Hill, 2008; Gillham, 2008). A versão piloto é uma técnica que pode ser usada para melhorar a

⁵⁷ Neste estudo, o recurso ao questionário *online* permitiu ultrapassar esta limitação, na medida em que as questões colocadas eram de resposta de carácter obrigatório, não havendo por isso respostas com *missing values* no tratamento estatístico dos dados recolhidos.

validade de um instrumento de pesquisa (Emory & Cooper, 1991). O teste piloto permite ao investigador aplicar o instrumento a um grupo de respondentes que faz parte da amostra do estudo, de forma a determinar se há alguma dificuldade no preenchimento do instrumento de pesquisa (Emory & Cooper, 1991; Hill & Hill, 2008; Gillham, 2008).

Para Creswell (2009) um teste piloto é importante para estabelecer a validade de conteúdo de um instrumento, bem como para melhorar as questões, formato e escalas. Assim, a aplicação prévia do questionário teve como principal objetivo detetar a existência de possíveis dificuldades na interpretação das questões pelos inquiridos ou formulação incorreta de questões e avaliar a funcionalidade do *software* utilizado. No pré-teste participaram três académicos, dois decisores técnicos responsáveis pela área financeira de municípios diferentes e um técnico de informática.

O único problema reportado no teste piloto relaciona-se com a dificuldade de ter presente o significado de “Grupo Municipal” mencionado no questionário. No sentido de auxiliar o respondente foi necessário fazer uma alteração na questão respetiva, com o acréscimo da definição da expressão. Deste processo resultaram ainda pequenas observações, nomeadamente de ordem semântica que foram tomadas em consideração na versão final do questionário. Como se tratou de pequenas alterações, entendeu-se não existir necessidade de proceder a um novo teste.

Um questionário possui uma boa fiabilidade quando os resultados obtidos se reportam à consistência interna dos itens (Moreira, 2004). Deste modo, os itens que compõem este instrumento de recolha de dados apresentam-se como um todo homogéneo, verificando-se uniformidade e coerência nas respostas dos indivíduos a cada um dos itens constituintes do questionário. A fiabilidade está associada ao grau de consistência entre duas ou mais amostras independentes (Moreira, 2004; Hill & Hill, 2008; Bryman & Cramer, 2011).

A análise da fiabilidade do questionário permite o estudo das propriedades das escalas de medida e das questões que a compõem. O procedimento calcula as estimativas de fiabilidade da escala e fornece informação sobre as relações entre os itens individuais numa escala, utilizando coeficientes de correlação interclasses para calcular as estimativas de fiabilidade (Hill & Hill, 2008; Bryman & Cramer, 2011).

Entre os vários modelos estatísticos disponíveis para a análise da fiabilidade e validação das escalas, nas ciências sociais o modelo mais utilizado é o *alpha* de *Cronbach*, coeficiente de bipartição que, segundo Pestana & Gageiro (2008), mede a consistência interna (fiabilidade) das respostas a um conjunto de variáveis correlacionadas entre si, e que representam conjuntamente uma determinada dimensão. Ao apresentar correlações interváveis altas (valores superiores 0,80) evidencia uma consistência interna alta, demonstrando assim que as variáveis medem a mesma dimensão. Este coeficiente varia entre 0 e 1, considerando-se que a consistência interna é boa ou muito boa quando assume valores próximos de 1 e inadmissível quando assume valores próximos de 0 (Pestana & Gageiro, 2008)⁵⁸.

A consistência interna foi analisada de forma individual para um dos grupos de variáveis (itens) que constituem o questionário preparado para este estudo, tendo-se concluído o processo com a análise de todos os itens do questionário em conjunto, com escala, para o conjunto dos 302 elementos da amostra (Quadro 5.2).

Quadro 5.2: Análise da consistência interna

	N.º itens	<i>Cronbach's Alpha</i> (α)
Necessidades de informação financeira e de gestão	16	0,912
Utilidade das demonstrações financeiras do POCAL e de outra informação financeira	78	0,985
Fatores potencialmente influenciadores da utilidade da informação financeira	13	0,885
Modelo de relato financeiro da Administração Local	12	0,964
Controlo interno e oportunidade na divulgação da informação financeira	18	0,882
Utilidade do relato financeiro municipal	137	0,971

Os valores obtidos dos *alpha* de *Cronbach* permitiram concluir que todos os grupos de variáveis do questionário podem ser considerados como unidimensionais, uma vez que os valores dos coeficientes são superiores a 0,800 ($0,882 \leq \alpha \leq 0,985$), o que proporciona a validação eficaz dos grupos de variáveis. Em relação à análise realizada a todos os itens do questionário em conjunto, apurou-se um valor para o *alpha* de *Cronbach* de 0,971, pelo que se considera que a fiabilidade ou consistência interna do questionário é muito boa (Pestana & Gageiro, 2008). Tal significa que, globalmente, é possível considerar os dados como

⁵⁸ Quando *alpha* é superior a 0,9 a consistência interna é muito boa; se está entre 0,8 e 0,9 a consistência interna é boa; entre 0,7 e 0,8 é razoável; entre 0,6 e 0,7 é fraca; e inferior a 0,6 é inadmissível (Pestana & Gageiro, 2008).

unidimensionais e capazes de medir, eficazmente e numa única dimensão (grupo de variáveis), a utilidade do relato financeiro municipal. Por outras palavras, pode afirmar-se que a fiabilidade do questionário é elevada e que o seu conteúdo é muito bom para avaliar a qualidade da variável latente (Pestana & Gageiro, 2008; Hill & Hill, 2008; Bryman & Cramer, 2011).

Considerando a classificação de questionários proposta por Gillham (2008), de não estruturados a estruturados, optou-se pelo extremo dos estruturados (questionários simples, específicos e com questões fechadas), à semelhança de Tayib *et al.* (1999), López & Caba (2004), Mack (2004), Mack & Ryan (2006, 2007), Yamamoto (2008), Kober *et al.* 2010 e Andriani *et al.* (2010). Neste contexto, para a construção do questionário e formulação das perguntas foram considerados diversos aspetos importantes, nomeadamente a utilização de vocabulário simples de modo a formular questões perfeitamente claras para os inquiridos, e ordenar as questões de forma coerente (Hill & Hill, 2008).

Nas questões formuladas, do tipo fechado (uma vez que após a questão é apresentada uma lista pré-estabelecida de respostas possíveis), optou-se por uma combinação de modalidades:

- i. Resposta única, em que o inquirido escolhe apenas uma resposta;
- ii. Respostas de escala, em que o inquirido avalia cada item numa escala de nenhum a muito elevado, de acordo com a questão formulada;
- iii. Questões semiabertas, em que o inquirido tem a possibilidade de responder e especificar a alternativa “outro”.

Relativamente às escalas de medida, recorreu-se à utilização de escalas nominais e escalas ordinais. As escalas nominais foram utilizadas para as questões que apresentam um conjunto de categorias de resposta qualitativamente diferentes e mutuamente exclusivas (Hill & Hill, 2008), tendo-se atribuído posteriormente um número a cada categoria, para codificar as respostas e facilitar a sua análise através de técnicas estatísticas. As escalas ordinais foram utilizadas em questões onde se verifica uma relação de ordem entre as respostas alternativas, sem contudo ser possível medir a magnitude das diferenças entre as categorias (Hill & Hill, 2008). Nas escalas ordinais optou-se pela utilização de uma *rating scale* do tipo *Likert* de cinco pontos, à semelhança dos estudos de Tayib *et al.* (1999), Mack (2004), Mack & Ryan, (2006, 2007), Yamamoto (2008), Kober *et al.* (2010) e Andriani *et al.* (2010).

O Quadro 5.3 apresenta o significado da escala utilizada nesta investigação, através da qual se pretendeu medir os graus de necessidade, utilidade, influência, adequabilidade, concordância, importância e disponibilização, relativamente às proposições de opinião do inquirido com as questões colocadas.

Quadro 5.3: Significado da escala do tipo *Likert*

Variável	Questão	1	2	3	4	5
Necessidade	Q ₁	Nada necessário	Pouco necessário	Moderadamente necessário	Bastante necessário	Muito necessário
Utilidade	Q ₂ ; Q ₃ ; Q ₄ e Q ₅	Nada útil	Pouco útil	Moderadamente útil	Bastante útil	Muito útil
Influência	Q ₆ e Q ₇	Não influencia	Influencia pouco	Influencia moderadamente	Influencia bastante	Influencia muito
Adequabilidade	Q ₈	Nada adequado	Pouco adequado	Moderadamente adequado	Muito adequado	Totalmente adequado
Concordância	Q ₉	Discordo totalmente	Discordo	Concordo moderadamente	Concordo bastante	Concordo totalmente
Importância	Q ₁₀ e Q ₁₁	Nada importante	Pouco importante	Moderadamente importante	Bastante importante	Muito importante
Disponibilização	Q ₁₂	Nunca	Raramente	Às vezes	Quase sempre	Sempre

De seguida, procede-se à apresentação do questionário. Para evitar uma descrição demasiada exaustiva, far-se-á uma apresentação em abstrato, remetendo a sua apresentação na íntegra para o Apêndice A.

O questionário foi estruturado em seis partes distintas, de acordo com as perspetivas de abordagem do objetivo geral do estudo, lembrado no início desta secção:

- VII. Necessidades de informação financeira e de gestão;
- VIII. Utilidade das demonstrações financeiras do POCAL e de outra informação financeira;
- IX. Fatores potencialmente influenciadores da utilidade da informação financeira;
- X. Modelo de relato financeiro da Administração Local;
- XI. Controlo interno e oportunidade na divulgação da informação financeira;
- XII. Perfil do inquirido.

A Parte I diz respeito à identificação das necessidades de informação financeira e de gestão possível de ser produzida pelo sistema contabilístico autárquico, para apoio às tomadas de decisão internas. No contexto da Contabilidade Autárquica em Portugal, conforme referido, o

objetivo principal da informação financeira é proporcionar informação útil que satisfaça as necessidades dos seus utilizadores, de forma a observar e demonstrar as responsabilidades das entidades locais em geral, e a dos seus dirigentes em particular (*accountability*), e facilitar as tomadas de decisão internas. Considerando o objetivo geral deste estudo, pretendeu-se, na primeira parte do questionário, obter uma visão geral das necessidades de informação financeira e de gestão dos inquiridos, de forma a relacioná-las, posteriormente, com a utilidade das demonstrações financeiras obrigatórias no âmbito do POCAL e de outra informação de carácter económico-financeiro.

Assim, esta parte é formada por uma única questão, colocada numa escala ordinal de 1 a 5, em que 1 é *Nada Necessário* e 5 é *Muito Necessário*, onde se afere o grau de necessidade de diferentes itens de informação produzida pelos diferentes subsistemas (Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos) da Contabilidade Autárquica em Portugal. Para a lista das necessidades de informação financeira e de gestão foram consideradas as conclusões dos estudos empíricos abordados, ajustando-as à informação produzida no âmbito do POCAL.

Refira-se que apesar da informação produzida pela Contabilidade de Custos não fazer parte da prestação de contas que os municípios Portugueses estão obrigados a preparar, foi apresentado, na primeira questão, um conjunto de itens de informação relativos aos *outputs* da Contabilidade de Custos previstos no POCAL e confirmados por Pinto & Santos (2005). Tal facto deve-se, por um lado, à importância que se assume que a informação produzida pela Contabilidade de Custos tem para os utilizadores internos, no momento das suas tomadas de decisão (aspeto este também assumido) e, por outro lado, ao interesse destes por essa mesma informação.

A Parte II foi construída para aferir a utilidade das demonstrações financeiras obrigatórias divulgadas, no âmbito do POCAL e de outra informação de carácter económico-financeiro. Tendo por base os estudos empíricos abordados, colocaram-se aos utilizadores internos quatro questões relacionadas com a utilidade da informação produzida. Especificamente, nas questões 2 a 4, indagaram-se os inquiridos sobre o grau de utilidade para as tomadas de decisão internas dos documentos de prestação de contas (individuais e obrigatórios), da informação patrimonial e financeira divulgada no Balanço, e da informação económica divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza. Procurou-se ainda, na questão 5, averiguar a utilidade da informação obtida noutros documentos contabilísticos ou outros tipos de informação, para além dos obrigatoriamente divulgados, para apoiar as tomadas de decisão

internas. O conjunto de itens de resposta apresentado na questão 5, foi selecionado tendo em conta os estudos de Hay & Antonio (1990), Daniels & Daniels (1991), Brusca (1997) e López & Caba (2004). Assim, foram incluídos “outros documentos contabilísticos ou tipos de informação” mais referenciados, acrescentando-se ainda informação obtida através de indicadores elaborados com base na execução do Orçamento, no Balanço e na Demonstração dos Resultados por natureza.

A Parte III, relativa aos fatores potencialmente influenciadores da utilidade da informação financeira, foi desenvolvida de modo conhecer qual o grau de influência de fatores, externos (questão 6) e internos (questão 7) aos municípios, na utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão internas por parte dos utilizadores municipais. Para tal foram colocadas duas questões, numa escala ordinal de 1 a 5, em que 1 é *Não Influencia* e 5 é *Influencia Muito*, onde é apresentado um conjunto diverso de fatores.

Com a Parte IV pretendeu-se avaliar genericamente o modelo de relato financeiro obrigatório da Administração Local portuguesa. Assim, na questão 8 foi solicitado aos inquiridos que classificassem, numa escala de 1–“Nada adequado” a 5–“Totalmente adequado”, o grau de adequabilidade que o atual modelo de relato financeiro, preconizado pelo POCAL, apresenta para fornecer informação de apoio às tomadas de decisão internas. No caso de os respondentes terem escolhido as opções “Nada adequado”, “Pouco adequado” e “Moderadamente adequado” (níveis 1 a 3 da escala), foi-lhes pedido que indicassem as razões para tal (questão 9). Assim, foi apontado um conjunto de razões selecionado a partir de estudos realizados noutros países, adaptados à realidade portuguesa, entre os quais os de Yamamoto (2008) e Grossi & Reichard (2009).

A Parte V desenvolveu-se com o objetivo de, por um lado, analisar qual a influência do controlo interno na utilidade da informação financeira e, por outro, avaliar a oportunidade na divulgação da informação financeira. Deste modo, na questão 10 pretendeu-se aferir, numa escala de 1 a 5, a importância dos diferentes tipos de controlo interno para assegurar a fiabilidade da informação financeira. Para tal facultámos uma breve explicação do que é entendido por cada um dos tipos de controlo apresentados na resposta. Foi ainda colocada uma questão com o objetivo de recolher informação sobre as razões pelas quais os inquiridos consideram importante o controlo interno da informação financeira para as suas tomadas de decisão (questão 11). Tendo em consideração as conclusões de Dixon *et al.* (1991), Laspley (1992), Brusca (1997), Smith & Coy (1999) e Grossi & Reichard (2009) relativamente ao

facto da preparação e divulgação de informação financeira oportuna estar relacionada com a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais, quisemos também comprovar essa evidência. Para tal foi solicitado aos inquiridos, na questão 12, que classificassem, numa escala de 1 a 5, em que 1 é *Nada Importante* e 5 é *Muito Importante*, um conjunto de situações relacionado com a divulgação da informação financeira tendo em consideração a sua importância nas tomadas de decisão internas.

Por fim, a Parte VI e última, refere-se à caracterização do perfil do inquirido, através da identificação do cargo que ocupa no município. Foi também solicitado ao inquirido que indicasse a antiguidade no desempenho desse cargo (número de anos), as habilitações académicas, área de formação e a idade.

Os municípios Portugueses são frequentemente solicitados a responderem a questionários de origem académica, mas regra geral não recebem qualquer *feedback* dos resultados alcançados. Tal facto, aliado a uma forte solicitação, por organismos oficiais, para o preenchimento de questionários de cariz obrigatório, tem conduzido a um menor interesse em participar neste tipo de estudos. Neste sentido, com o objetivo de aumentar o nível de participação e interesse no estudo, o questionário concluía com a possibilidade do respondente poder ter acesso a uma síntese dos resultados do estudo. Para tal era pedido ao respondente que indicasse um *e-mail* de contacto.

Concluído o processo de elaboração do inquérito, procedeu-se à seleção do *software* para o seu desenvolvimento (inserção de toda a informação necessária para o funcionamento da aplicação – questionário e contactos de correio eletrónicos dos diferentes respondentes por município) e envio. A escolha do *software* utilizado resultou de um conjunto de fatores importantes, nomeadamente ser de acesso imediato e de uso fácil para os respondentes e permitir a importação dos dados para o *software* de tratamento estatístico.

5.5.2 Inquérito por entrevista

Conforme referido, o objetivo da análise qualitativa, por meio de estudos de caso contratantes, consistiu em explorar o porquê do modelo de relato financeiro obrigatório para os municípios Portugueses ser mais ou menos adequado e identificar melhorias no conteúdo do mesmo de modo a torná-lo mais útil para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais. A compreensão e o estudo das perceções dos utilizadores internos dos municípios Portugueses implica que sejam questionados diretamente, através de um conjunto de perguntas uniformizadas em entrevistas.

Hamel (1993) e Vieira *et al.* (2009) referem que existem diferentes formas de geração de evidência num estudo de caso⁵⁹, entre elas as entrevistas que geralmente são utilizadas quando é pretendido compreender em profundidade determinado fenómeno social, tendo por base as experiências vividas pelos entrevistados (Yin, 2009), como é o caso desta investigação.

Para Yin (2009) e Stake (1995) a entrevista é um método de recolha de dados, de informação ou de opinião, mediante a colocação de questões a um entrevistado que representa, normalmente, um encontro entre pessoas relativamente às quais há uma interação pessoal e social. Surge, com frequência, associada à investigação social, quer esta revista um carácter quantitativo, quer qualitativo. Embora a sua definição seja genericamente consensual, o tipo de entrevista pode variar enormemente quanto ao contexto, à forma como é conduzida, aos seus objetivos e ao modo como é estruturada.

De acordo com Stake (1995), a entrevista cumpre, normalmente, três funções:

1. Enquanto método exploratório – para examinar conceitos, verificar relações entre variáveis e formular hipóteses de investigação;
2. Constituir o principal instrumento de medida de uma investigação;
3. Servir como complemento a outros métodos – para explorar resultados não esperados; para a validação de resultados obtidos; ou ainda, como meio para aprofundar o conhecimento sobre o objeto de estudo.

No caso desta investigação, as entrevistas assumem explicitamente a forma desta terceira função. No contexto da análise qualitativa, procurou-se que as entrevistas constituíssem um

⁵⁹ Segundo Vieira *et al.* (2009), as fontes de evidências nos estudos de caso podem compreender: documentos, entrevistas, questionários, observação direta, registo de arquivos, artefactos e observação do participante.

instrumento, a par de outros, que permitisse explicar, explorar, validar e aprofundar o conhecimento obtido através dos resultados da aplicação do inquérito por questionário. Em concreto, procurou-se aprofundar algumas das questões levantadas no questionário, designadamente explorar os fatores organizacionais internos influenciadores de uma maior ou menor utilidade da informação disponibilizada no relato financeiro municipal para as tomadas de decisão internas. Pretendeu-se ainda averiguar aspetos mais críticos para as decisões internas no modelo de relato financeiro municipal, e obter sugestões para eventual melhoria deste.

Na literatura existe diversidade quanto à classificação dos diferentes tipos de entrevistas existentes. Pardal & Correia (2008) e Vieira *et al.* (2009) consideram a existência de três grandes tipos: estruturada, não estruturada e semiestruturada. A entrevista estruturada obedece a um grande rigor na colocação das questões ao entrevistado. Trata-se de um tipo de entrevista estandardizado ao nível da formulação das perguntas, sequência destas e na utilização do vocabulário. Neste caso, quer o entrevistador quer o entrevistado são condicionados pelo rigor da técnica. A liberdade de atuação é muito limitada. Contrariamente, a entrevista não estruturada permite maior liberdade de atuação, na medida em que se traduz numa conversa livre entre o entrevistador e o entrevistado. A entrevista semiestruturada caracteriza-se pelo seu caráter informal. Neste tipo, o entrevistador possui um referencial de perguntas-guia, suficientemente abertas, que são colocadas ao entrevistado no desenrolar da conversa. As questões são colocadas numa lógica de oportunidade. Em qualquer dos casos, as entrevistas implicam, de uma forma geral, a definição prévia de questões a colocar.

Na investigação qualitativa realizada efetuamos uma **abordagem empírico-analítica**, com a condução de **entrevistas semiestruturadas**, baseadas num conjunto de questões abertas, aos utilizadores internos que habitualmente tomam decisões e assumem responsabilidade política e técnica na área financeira de um determinado número de municípios Portugueses. Apesar das entrevistas não estruturadas poderem fornecer informação em maior profundidade (Fontana & Frey, 2008), a abordagem semiestruturada foi preferida porque permite ao investigador o controlo sobre o conteúdo, tempo e sequência da entrevista. Embora o encadeamento dos tópicos esteja pré-definido, os inquiridos, de certo modo, ditam a sequência com que são colocados, de forma a obter uma visão precisa dos factos e maior riqueza de informação (Carmo & Ferreira, 1998; Fontana & Frey, 2008).

De um modo geral, “(...) o objetivo de qualquer entrevista é abrir a área livre dos dois interlocutores no que respeita à matéria da entrevista, reduzindo, por consequência, a área secreta do entrevistado e a área cega do entrevistador” (Carmo & Ferreira, 1998:216). Esta opção é sustentada pelo facto de constituir uma via privilegiada da apreensão da realidade, na medida em que permite obter uma variedade de respostas, a fim de se alcançar os objetivos propostos e proporcionar respostas às questões de pesquisa (Carmo & Ferreira, 1998). Assim sendo, a entrevista pareceu ser a escolha mais acertada nesta investigação, uma vez que as componentes empíricas em análise estão profundamente interligadas e, por vezes, até sobrepostas. De facto, como a análise efetuada está orientada em torno da utilidade do relato financeiro municipal no contexto de tomada de decisões internas, a entrevista havia que prever a possibilidade de dar ao entrevistado alguma autonomia para gerir o encadeamento da abordagem entre questões tão próximas. Adicionalmente, esta possibilidade permitiria também condições para que emergissem espontaneamente no discurso dos sujeitos, o grau de relevância e peso que determinados fatores organizacionais associados aos municípios teriam, do seu ponto de vista, na maior ou menor adequabilidade do modelo de relato financeiro para disponibilizar informação útil para as tomadas de decisão internas. Esta flexibilidade permite cruzar a informação recolhida e, por conseguinte, aumentar a robustez dos resultados obtidos (Fontana & Frey, 2008).

As entrevistas foram sustentadas por um guião dividido em quatro componentes distintas, compreendendo um total de treze questões (Apêndice B). As perguntas para as entrevistas foram desenvolvidas tendo por base os resultados obtidos no inquérito por questionário (isto é, foram formuladas novas questões para os resultados obtidos de algumas questões do questionário que necessitavam de um maior aprofundamento/explicação), bem como de informação obtida a partir da pesquisa da literatura teórica, nomeadamente sobre as NICSPs. As questões abrangeram diversos aspetos no contexto do processo de tomada de decisões internas, nomeadamente:

5. O porquê do modelo de relato de informação financeira municipal ser mais ou menos adequado para a disponibilização de informação útil para as tomadas de decisão internas;
6. A extensão (tipo/quantidade) de informação disponibilizada no relato financeiro municipal que é realmente útil para apoio ao processo de tomada de decisões e, em concreto, para que tipo de decisões; investigar em que medida o decisor utiliza essa

informação para legitimar a decisão tomada e apurar a necessidade de recurso a outros tipos de informação;

7. Os fatores organizacionais internos que podem influenciar a maior ou menor utilidade/uso da informação disponibilizada no relato financeiro municipal para o processo de tomada de decisões internas; e
8. O grau de conhecimento do respondente referente às NICSPs e a influência da aplicação dos padrões de referência destas (modelo das demonstrações financeiras, critérios de valorimetria, etc.) na preparação e apresentação do relato financeiro municipal, no que concerne à divulgação de informação útil para as tomadas de decisão.

QUARTA PARTE

**UTILIDADE DO RELATO FINANCEIRO MUNICIPAL EM PORTUGAL
PARA AS TOMADAS DE DECISÃO INTERNAS**

CAPÍTULO VI.

A informação financeira e as tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses – análise quantitativa

QUARTA PARTE

UTILIDADE DO RELATO FINANCEIRO MUNICIPAL PARA AS TOMADAS DE DECISÃO INTERNAS

Capítulo VI. A informação financeira e as tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses – análise quantitativa

Concluída a descrição geral da metodologia adotada nesta investigação, neste capítulo como no seguinte, apresentam-se, analisam-se e discutem-se os resultados obtidos, começando pelos dos questionários (parte quantitativa) e seguindo-se os estudos de caso baseados nas entrevistas (parte qualitativa).

Assim, o presente capítulo começa por fazer referência à recolha e tratamento dos dados e caracterização da amostra, sendo, em seguida, apresentada a análise descritiva dos dados recolhidos, particularmente o que diz respeito às necessidades de informação financeira e de gestão, a utilidade das demonstrações financeiras do POCAL e de outra informação financeira, os fatores potencialmente influenciadores da utilidade da informação financeira, o modelo de relato financeiro da Administração Local e o controlo interno e oportunidade na divulgação da informação financeira. Posteriormente efetua-se a análise fatorial para a

construção das variáveis necessárias para o teste de hipóteses e apresenta-se a discussão dos resultados.

6.1 Recolha de dados por questionário

Barañano (2004) e Ferreira & Sarmiento (2009) propõem três formas para aplicação do inquérito por questionário: a aplicação pelo próprio investigador; a aplicação por entrevistadores especializados, e a aplicação por correio (envio por correio postal ou por correio eletrónico). Seguindo as metodologias adotadas por Paulsson (2006) e Mack & Ryan (2007), optou-se pelo envio do questionário por carta e por correio eletrónico, tendo sido para este último selecionado um *software* disponível na *Internet*. A opção pela aplicação *online* do questionário deve-se ao facto de: facilitar o seu preenchimento por parte dos respondentes, permitindo o aumento da taxa de resposta; a utilização do meio eletrónico parece originar uma maior motivação para responder ao questionário; os resultados são mais rápidos de obter; apresentam muito baixo custo; e exigem poucos conhecimentos de informática do respondente (Ferreira & Sarmiento, 2009).

Em março de 2011, foi enviada uma carta (Apêndice C) dirigida a cada Presidente de Câmara (num total de 308) com o propósito de: informar sobre a relevância do estudo; dar a conhecer o objetivo principal do estudo, bem como apresentar o questionário a preencher; informar sobre a metodologia de aplicação do questionário, advertindo que deveria ser, preferencialmente, preenchido *online*, indicando, para o efeito, o *link* de acesso à página *web*; e solicitar ao dirigente máximo (político) a sua própria colaboração no preenchimento do questionário (caso fosse o caso), bem como autorização e o encaminhamento da decisão para os restantes respondentes (técnicos e políticos). Neste mesmo documento foi garantida a confidencialidade das respostas e fornecidos meios de contacto para utilizar em caso de dúvidas no acesso, preenchimento e/ou finalização do questionário.

O questionário foi aplicado entre abril e julho de 2011. Durante todo o processo de aplicação do questionário foram esclarecidas algumas questões práticas colocadas pelos respondentes e pedidos de ajuda para o acesso ao mesmo, quer por telefone quer por *e-mail*. Também durante esta fase foram criados novos códigos de acesso, na medida em que alguns dos endereços de correio eletrónico utilizados inicialmente eram os *e-mails* de carácter geral do município.

Refira-se que aquando da elaboração da base de dados dos contactos eletrónicos, foram mobilizados esforços no sentido de identificar os endereços diretos dos respondentes, não se tendo conseguido obter essa informação relativa a alguns municípios. A construção da base de dados com a identificação, endereço e contactos de todos os municípios, bem como a identificação dos decisores políticos e técnicos e respetivos correios eletrónicos, por município, constituiu um trabalho extenso e rigoroso. Para o efeito, recorreu-se à informação disponível na página da *Internet* do portal autárquico da DGAL⁶⁰ e às páginas *web* dos municípios Portugueses. Foram também enviados *e-mails* e efetuados contactos telefónicos para os municípios dos quais não se possuía a informação necessária. A população total é composta por 616 decisores (um técnico e um político) dos 308 municípios Portugueses.

Em maio 2011 foi enviado um ‘lembrete’, via *e-mail*, para participação no preenchimento do questionário, a todos os respondentes que até à data ainda não tinham respondido. Também no decurso da recolha dos dados, foram efetuadas várias chamadas telefónicas e enviados vários *e-mails*, com o propósito de solicitar informação sobre a não receção do convite de participação no questionário ou aferir sobre o desinteresse do município em não participar no estudo, tudo no sentido de aumentar a taxa de resposta.

Antes da fase de inquirição foram estabelecidos contactos de apoio, tendo tido *feedback* positivo por parte da Associação Nacional de Municípios Portugueses (ANMP) e da empresa Medidata.net – Sistemas de Informação para as Autarquias, S.A.. Assim, ainda durante o mês de maio de 2011, foi enviada uma Circular, por *e-mail*, por parte da ANMP e um *e-mail* da empresa Medidata.net – Sistemas de Informação para as Autarquias, S.A., ambos dirigidos aos Presidentes de Câmara. O propósito destes documentos foi apelar e sensibilizar para o preenchimento do referido questionário e alertar para a relevância e pertinência do estudo para os municípios Portugueses, no que respeita à utilidade da informação financeira no contexto das tomadas de decisão. Refira-se que o envio destes apelos foram de extrema importância para a recolha de dados, nomeadamente o apoio da ANMP.

Concluído este processo, no final de julho de 2011, foram rececionados 302 questionários completos, a que corresponde uma taxa de resposta global de 49,03%. Os respondentes que informaram não responder ao questionário indicaram como motivos principais a falta de

⁶⁰ Disponível em www.portalautarquico.pt.

disponibilidade de tempo e o extenso número de questionários académicos que frequentemente são solicitados a responder.

6.2 Tratamento dos dados

A análise quantitativa *cross-section* dos dados do inquérito por questionário consistiu, de um modo geral, numa análise descritiva e multivariada, que inclui a análise fatorial e o teste de hipóteses.

6.2.1 Análise descritiva

A análise descritiva dos dados tem dois objetivos principais (Marôco, 2010): a exploração dos dados para descobrir ou identificar os aspetos e padrões de maior interesse; e a representação dos dados de maneira a destacar ou chamar a atenção para esses aspetos ou padrões. No caso deste estudo, a análise descritiva dos dados permitiu explorar, conhecer e descrever os dados e, ao mesmo tempo, dar uma primeira resposta às questões de investigação formuladas (ver Secção 5.2). Em termos de organização do trabalho foram estudados separadamente os questionários dos decisores políticos e os questionários dos decisores técnicos, procurando deste modo separar as perspetivas do utilizador (decisor político) do preparador e também utilizador (decisor técnico) da informação disponibilizada no relato financeiro municipal. Apesar da análise em separado os resultados são apresentados em quadros únicos. Adicionalmente, de modo a facilitar a análise dos resultados apresentados, procedeu-se a uma ordenação das respostas em função da escala definida para cada variável em análise. Para tal foram definidos três intervalos de escala: ‘1 e 2’, que inclui os dois níveis abaixo do intermédio, ‘3’ que inclui o nível intermédio, e ‘4 e 5’, que engloba os dois níveis acima do intermédio.

A análise dos dados processou-se em três etapas distintas:

1. Verificar e corrigir erros relativos à importação dos dados da plataforma *online*, utilizada na recolha dos dados por questionário, para a base de dados do programa informático estatístico utilizado;

2. Realização de uma análise estatística univariada, na qual cada variável foi estudada isoladamente e de forma descritiva. Esta análise estatística foi utilizada para a descrição e exploração dos dados, sendo os seus resultados apresentados através de frequências relativas ou por meio de medidas de tendência central (média e mediana), de dispersão (desvio padrão) e dos extremos (valor mínimo e máximo observados em cada variável);
3. Realização de uma análise estatística bivariada⁶¹, na qual se procurou estabelecer relações entre duas variáveis e as respostas obtidas. Este tipo de análise possibilitou o conhecimento das variáveis e das relações que se estabelecem entre elas, através do recurso a tabelas de contingência (*crosstables*). Os resultados são apresentados em quadros que evidenciam os cruzamentos entre as variáveis.

Na estatística bivariada⁶² o estudo das relações entre as variáveis incidiu fundamentalmente na análise das diferenças entre grupos. Para analisar o significado das diferenças detetadas no comportamento dos decisores inquiridos nas posições estudadas (política e técnica), tendo em conta a comparação dos parâmetros populacionais possíveis em estatística (média, variância, mediana, entre outros) a partir de amostras aleatórias, recorreu-se sobretudo aos testes paramétricos. A utilização destes testes exige a verificação simultânea das seguintes condições (Marôco, 2010): que a variável dependente possua distribuição normal⁶³, e que as variâncias populacionais sejam homogêneas, caso se esteja a comparar duas ou mais populações.

A amostra em estudo, em função de seu tamanho e heterogeneidade, não apresentou, para todas as variáveis, aderência às condições de simetria e normalidade exigidas para que fossem aplicados satisfatoriamente os testes paramétricos. Assim, foram utilizados testes

⁶¹ Para Bryman & Cramer (2011) a análise estatística bivariada é de extrema utilidade, na medida em que: permite o conhecimento das interrelações entre as variáveis; auxilia a especificação e o refinamento do modelo multivariado; e proporciona uma perspetiva para a interpretação dos resultados.

⁶² A opção pela realização da análise descritiva bivariada (complementar à análise descritiva univariada) deve-se ao facto desta permitir examinar simultaneamente as respostas de duas questões diferentes, com objetivo de pesquisar influências, causalidades ou coincidências (Hill & Hill, 2008).

⁶³ No caso em que as amostras são ambas de dimensão superior a 30 (como é o deste estudo), a distribuição t com V graus de liberdade, $t_{(v)}$, aproxima-se da distribuição normal (Pestana & Gageiro, 2008).

paramétricos⁶⁴, quando verificadas as suas condições de aplicação, e testes não paramétricos, nas situações em que não foi possível validar as condições de aplicação dos outros⁶⁵.

Entre os vários testes paramétricos existentes, de modo a verificar a significância das diferenças entre os valores médios observados para ambos os grupos de decisores internos (políticos e técnicos), para cada item das diferentes questões incluídas no questionário, recorreu-se ao teste paramétrico *t* de *Student* para amostras independentes. Para o efeito, identificaram-se as variáveis quantitativas que validaram os itens do questionário e as variáveis nominais dicotómicas que diferenciaram os grupos de decisores. O teste de *Student* “*t*” para amostras independentes compara as médias de uma variável quantitativa em dois grupos diferentes de sujeitos e é aplicado quando se desconhecem as respetivas variâncias populacionais (Pestana & Gageiro, 2008; Marôco, 2010; Bryman & Cramer, 2011). Este teste testa: H_0 : «*As duas populações são iguais em tendência central*» e H_a : «*As duas populações não são iguais em tendência central*», rejeitando-se H_0 sempre que $p\text{-value} < \alpha = 0,05$ (Marôco, 2010).

A formalização deste teste foi antecedida com a realização do teste paramétrico de *Levene*, através do qual pretendeu-se testar a igualdade de variâncias em cada um dos grupos – decisores políticos e técnicos, na medida em que o pressuposto da normalidade foi assumido pela dimensão das amostras em estudo (decisores políticos: $n = 94$ e decisores técnicos: $n = 208$), conforme indicado por Pestana & Gageiro (2008). Segundo Marôco (2010) e Bryman & Cramer (2011), o teste de *Levene* é um dos testes mais potentes para tal propósito. Desta forma pretendeu-se testar:

$$H_0: \sigma^2_1 = \sigma^2_2 = \dots = \sigma^2_k$$

$$H_a: \exists i, j: \sigma^2_i \neq \sigma^2_j \ (i \neq j; i, j = 1, \dots, k)$$

Ou seja, H_0 atesta a homogeneidade das variáveis e H_a verifica se existe pelo menos um i e um j tal que $\sigma_i \neq \sigma_j$. Por outras palavras, H_0 : «*As variâncias populacionais são homogéneas*» e H_a :

⁶⁴ Os testes não paramétricos não exigem à partida o conhecimento da distribuição amostral e devem ser aplicados somente como alternativa aos testes paramétricos, na medida em que são menos potentes (Marôco, 2010).

⁶⁵ Como por exemplo quando não foi possível homogeneizar variâncias ou normalizar a variável dependente, ou como primeira opção quando a variável em teste se tratava de uma variável qualitativa ordinal.

«As variâncias populacionais não são homogêneas». Sempre que $p\text{-value} < \alpha = 0,05$ a uma determinada probabilidade de erro do tipo I, rejeita-se a hipótese nula (Marôco, 2010).

Para analisar a normalidade das variáveis utilizou-se o teste de *Kolmogorov-Smirnov*, para amostras iguais ou superiores a 30 decimais, que testa H_0 : «A variável segue uma distribuição normal» e H_a : «A variável não segue uma distribuição normal», e para o qual se rejeita a hipótese nula caso $p\text{-value}$ seja inferior ou igual a uma determinada probabilidade de erro do tipo I (Marôco, 2010). Assim, para qualquer $p\text{-value}$ inferior ou igual a 0,05 rejeitou-se a hipótese nula.

Refira-se que os testes de *Levene* e de *Kolmogorov-Smirnov* são testes auxiliares para a verificação dos pressupostos dos testes principais, como por exemplo do teste t de *Student*.

6.2.2 Análise fatorial

Tendo em conta que para o teste de hipóteses havia necessidade de, numa primeira fase, explorar os dados, optou-se, de entre as várias ferramentas auxiliares estatísticas multivariadas para construção de novas variáveis, pela análise fatorial.

A análise fatorial, apesar da sua natureza basicamente exploratória, permite, para além da identificação dos conjuntos de variáveis não observáveis diretamente, reduzir e combinar um conjunto alargado de variáveis compostas por vários itens em algumas dimensões (chamadas normalmente de “fatores”) que possam vir a explicar o fenómeno em estudo (Pestana & Gageiro, 2008; Marôco, 2010; Bryman & Cramer, 2011). Pressupõe a existência de um menor número de variáveis não observáveis subjacentes aos fatores, que expressam o que existe de comum nas variáveis originais (Pestana & Gageiro, 2008; Bryman & Cramer, 2011), o que, na opinião de Hill & Hill (2008) e Marôco (2010), permite reduzir o erro associado ao uso de medidas simples na análise multivariada.

Assim, com base nesta ferramenta auxiliar, procurou-se identificar possíveis associações entre variáveis observáveis (variáveis componentes), de modo a que se pudesse definir a existência de um fator comum (variável latente) entre elas (Hill & Hill, 2008). Refira-se que para a realização da análise fatorial foram seguidos os passos propostos por Pestana & Gageiro (2008), Hill & Hill (2008), Marôco (2010) e Bryman & Cramer (2011), e as metodologias adotadas noutros estudos empíricos (e.g., Mack, 2004; Mack & Ryan, 2006, 2007).

Deste modo, para verificar se as características dos dados seriam adequadas para proceder à análise fatorial foram primeiramente realizados os testes de *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO) e de esfericidade de *Bartlett*. Atenda-se a que, por um lado, o valor da estatística de KMO varia entre 0 e 1⁶⁶, sendo que este indicador compara as correlações simples com as parciais observadas entre as variáveis (Pestana & Gageiro, 2008), e quanto mais próximo é o KMO de zero, menor é a correlação entre as variáveis, pelo que não é aconselhável a prossecução da análise fatorial (Pestana & Gageiro, 2008; Bryman & Cramer, 2011). Por outro lado, o teste de *Bartlett*, também designado de teste de esfericidade, permite aferir da qualidade das correlações entre as variáveis e verificar a viabilidade da análise fatorial. O teste de *Bartlett* testa a hipótese de que a matriz de correlação seja a matriz identidade com determinante igual a um (Pestana & Gageiro, 2008). No caso dos resultados obtidos pelas estatísticas do KMO ou da aplicação do teste de esfericidade não serem satisfatórios, de acordo com os parâmetros da literatura (Pestana & Gageiro, 2008; Marôco, 2010; Bryman & Cramer, 2011) é necessário analisar a matriz anti imagem, que mede a adequação amostral de cada variável para o uso da análise fatorial, e eliminar as variáveis com um valor inferior a 0,5, na diagonal principal da matriz referida. Seguidamente, dever-se-á repetir todo o processo (através da realização de distintas interações) até obter valores satisfatórios, prosseguindo-se assim com a análise fatorial. Esta situação não foi verificada neste estudo, na medida em que os resultados obtidos da aplicação dos testes foram considerados satisfatórios à primeira.

A extração do(s) fator(es), a partir das variáveis iniciais, pode ser efetuada através de vários métodos. O método de extração do(s) fator(es) utilizado foi o método das componentes principais, que consiste em extrair o(s) fator(es) que explica(m) o máximo da variância do conjunto de dados. De salientar que o método de extração dos fatores utilizado segue a regra do *eigenvalue* superior à unidade e que todas as variáveis com um peso fatorial (*loadings*) inferior a 0,50 foram retiradas da análise, por serem considerados valores muito pequenos para a análise, uma vez que as variáveis não estão relacionadas ou estão pouco relacionadas. Para se proceder à interpretação dos fatores é conveniente proceder à rotação dos mesmos. O objetivo da rotação dos fatores é obter uma outra solução que represente a estrutura dos fatores de modo a que facilite a sua interpretação (Pestana & Gageiro, 2008). O método de rotação dos fatores utilizados foram o *Varimax* e o *Quartimax*, ambos métodos de rotação

⁶⁶ De acordo com Pestana & Gageiro (2008), se o valor da estatística de KMO é superior a 0,9 a análise fatorial é muito boa, entre 0,8 e 0,9 é boa, entre 0,7 e 0,8 é média, entre 0,6 e 0,7 é razoável, entre 0,5 e 0,6 é má, e se for inferior a 0,5 é inaceitável.

ortogonal, na medida em que permitem minimizar o número de variáveis a incluir em cada fator, pois levam a que cada variável apenas tenha um *loading* alto num dos fatores, sendo os *loadings* nos fatores restantes próximos de zero (Marôco, 2010).

Por fim, utilizou-se o coeficiente *alpha* de *Cronbach* para estimar a consistência interna (fiabilidade) entre os itens constituintes de cada fator (variável latente).

Na análise fatorial a ênfase é colocada na estimação dos pesos fatoriais e nas comunalidades (Marôco, 2010). Concretamente neste estudo, o intuito da aplicação desta metodologia é o de os poder utilizar, posteriormente, como variáveis necessárias para o teste das hipóteses formuladas na investigação (Secção 6.3.4). Refira-se que se utilizou a análise fatorial para todas as variáveis necessárias para o teste de hipóteses.

6.2.3 Teste de hipóteses

Os dados dos questionários foram utilizados para procurar testar todas as hipóteses de investigação formuladas. Conforme refere Pestana & Gageiro (2008), o primeiro aspeto a considerar na análise dos dados refere-se ao tipo de variáveis em estudo, que é determinante quanto ao teste a utilizar. Note-se que o questionário compreende maioritariamente variáveis qualitativas, medidas na escala ordinal, e em menor número variáveis quantitativas nominais.

De um modo geral, para o teste de hipóteses aplicaram-se diferentes metodologias estatísticas.

Procedeu-se à aplicação do teste de Qui-quadrado de independência (χ^2), o qual visa analisar a relação de independência entre duas variáveis qualitativas nominais (ou tratadas como tal). Este teste teve por base a análise da tabela de contingência que relaciona duas características e aplicou-se quando se pretendeu testar se a área de formação e a experiência profissional dos utilizadores internos está diretamente associada com as necessidades de informação financeira e de gestão (H_2 e H_3). Escolhido o teste, deve atender-se à verificação dos respetivos pressupostos. Os pressupostos básicos do teste que visam garantir que o nível de significância observado não é enganador, são os seguintes (Pestana & Gageiro, 2008):

- (a) Nenhuma célula da tabela tenha frequência esperada inferior a 1; e
- (b) Não mais do que 20% das células tenham frequência esperada inferior a 5 unidades.

Assim, procedeu-se à aplicação do teste de χ^2 de independência, a fim de analisar associação entre duas variáveis. Para tal, estabelecem-se as seguintes hipóteses:

H_0 : «As variáveis são independentes»

H_a : «Existe uma associação entre as variáveis»

O teste de Qui-Quadrado de independência (χ^2) compara os valores esperados de todas as células com os valores observados, para inferir sobre a relação entre as variáveis. Se as diferenças encontradas entre os valores observados e esperados não forem consideradas significativamente diferentes, as variáveis são independentes, ou seja, não se rejeita H_0 . Caso contrário, rejeita-se a hipótese da independência (Pestana & Gageiro, 2008). As limitações do teste de χ^2 de independência são, essencialmente, as de que este apenas informa sobre a independência entre as variáveis, mas nada diz sobre o grau de associação existente (Pestana & Gageiro, 2008). Quando não se verificaram os pressupostos para aplicação do teste de χ^2 de independência no cruzamento de variáveis ordinais ou nominais dicotómicas, utilizou-se o teste exato de *Fisher*. Esta situação verificou-se simultaneamente em H_2 e H_3 . O teste de *Fisher* assenta nos mesmos princípios e objetivos que o teste de χ^2 de independência. Os pressupostos básicos do teste, que visam garantir que o nível de significância observado não é enganador, são os seguintes (Pestana & Gageiro, 2008):

- (a) Nenhuma célula da tabela tenha frequência esperada inferior a 1; e
- (b) Mais do que 20% das células tenham frequência esperada inferior a 5 unidades.

De acordo com Pestana & Gageiro (2008), quando não se verificarem os pressupostos para aplicação do teste de χ^2 de independência no cruzamento das variáveis qualitativas nominais, utilizar-se-á o coeficiente V de *Cramer*⁶⁷ que permitirá responder também às hipóteses 2 e 3. O coeficiente V de *Cramer* assentam nos mesmos princípios e objetivos que o teste de χ^2 de independência. Para uma melhor compreensão da medida de associação entre duas variáveis nominais, utiliza-se o *Odds Ratio*, em que uma das variáveis designada por fator, é de ocorrência anterior à outra, designada por acontecimento (Pestana & Gageiro, 2008). Esta estatística foi do mesmo modo aplicada a H_2 e H_3 .

⁶⁷ As medidas de associação normalmente variam entre zero e um, isto é, desde ausência de relação até à relação perfeita entre as variáveis. Os valores baixos indicam uma pequena associação entre variáveis enquanto que os valores elevados indicam uma grande associação entre variáveis (Pestana & Gageiro, 2008).

Na análise conjunta de uma variável quantitativa e uma variável dicotómica, utiliza-se o teste *t de Student* que serve para avaliar se as médias de dois grupos são significativamente diferentes, conforme referido. A definição das hipóteses a testar conduziu à realização do teste unilateral à direita, em que a regra de decisão levou a rejeitar H_0 se $\frac{Sig}{2} \leq \alpha = 0,05$ e $t > 0$. O teste *t de Student* permitiu obter os resultados de H_4 , H_5 e H_6 .

Para medir a associação entre variáveis utilizou-se o coeficiente de correlação de *Spearman* (*rho*). Este coeficiente avalia a relação entre duas variáveis ordinais, indicando o grau e o sentido da associação, e quanto mais próximo estiver dos extremos (-1 ou 1) maior será a relação entre as variáveis (Pestana & Gageiro, 2008; Marôco, 2010; Bryman & Crammer, 2011). Assim, caso o coeficiente seja negativo, significa que as variáveis variam em sentido contrário (aumentos numa variável estão associados, em média, a diminuições na outra variável) e caso o coeficiente seja positivo significa que as variáveis variam no mesmo sentido (Pestana & Gageiro, 2008). Em termos operacionais, o *rho* de *Spearman* testa H_0 : «Não existe correlação entre as variáveis» e H_a : «Existe correlação entre as variáveis», e para qualquer *p-value* inferior ou igual a uma determinada probabilidade de erro do tipo I, rejeita-se a hipótese nula. Por isso, para qualquer *p-value* inferior ou igual a 0,05 rejeitou-se a hipótese nula. O coeficiente de *Spearman* ajudou no teste de H_1 , H_7 , H_8 , H_{10} e H_{11} .

Por fim, utilizou-se o modelo de regressão linear múltipla para analisar a relação entre uma variável dependente e um conjunto de variáveis independentes. Efetuou-se a seleção das variáveis através do método *Stepwise*. Utilizou-se o teste *F* (ANOVA) para avaliar a significância do modelo obtido. No geral, o teste *F* permite verificar se existe pelo menos uma variável explicativa com coeficiente não nulo e, consequentemente, se o modelo é válido para inferência (tem capacidade explicativa). As hipóteses testadas são:

$$H_0: \langle \beta = 0 \rangle$$

$$H_a: \langle \beta \neq 0 \rangle$$

Para um *p-value* inferior ou igual a 0,05 rejeitou-se a hipótese nula formulada para este tipo de teste. Aplicou-se esta técnica de estatística multivariada a H_1 , H_7 e H_8 .

Para o modelo da regressão linear procedeu-se ainda à verificação dos seguintes pressupostos (Marôco, 2010):

- Da distribuição normal dos erros através do teste de aderência à normal de *Kolmogorov-Smirnov* com e sem correção de *Lilliefors*, dependendo da dimensão da amostra. Este teste testa:

H_0 : «Os erros seguem uma distribuição normal»

H_a : «Os erros não seguem uma distribuição»

Rejeitou-se a H_0 sempre que o *p-value* era inferior ou igual a 0,05.

- Da independência dos erros através do teste de *Durbin-Watson*⁶⁸ cujas hipóteses são:

H_0 : «Os erros não são autocorrelacionados, isto é, são independentes»

H_a : «Os erros são autocorrelacionados, isto é, não são independentes»

- Da multicolinearidade dos resíduos através dos resultados da Tolerância – T – (T variável X_i definida como $T = 1 - R_i^2$, quando T é próximo de 0, a variável X_i , pode escrever-se como uma combinação quase linear das outras variáveis independentes e, por conseguinte, o respetivo coeficiente de regressão é instável quer na magnitude quer no sinal); do *Variance Inflation Factor* (trata-se de um fator que estima o aumento da variância; de um forma geral, valores superiores a 5 ou mesmo a 10 indicam problemas de multicolinearidade nas variáveis independentes), e dos *Condition Index* (existem problemas de multicolinearidade sempre que os *Condition Index* apresentaram valores elevados – > 50%).

O Quadro 6.1 apresenta uma síntese de todas as hipóteses em estudo e as ferramentas/técnicas estatísticas utilizadas no tratamento de cada hipótese.

⁶⁸ Note-se que o teste de *Durbin-Watson* varia entre 0 e 4. Valores perto dos extremos revelam a existência de autocorrelação dos erros (Marôco, 2010).

Quadro 6.1: Ferramentas/Técnicas estatísticas utilizadas no teste de hipóteses

Hipóteses	Ferramentas/Técnicas estatísticas principais
<i>H1: A utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais, para ambos os tipos de decisores internos (políticos e técnicos) é influenciada pelas suas necessidades de informação financeira e de gestão.</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Análise fatorial • Coeficiente de <i>Spearman</i> • Modelo de regressão linear múltipla (OLS)
<i>H2: A área de formação dos utilizadores internos está diretamente associada com as suas necessidades de informação financeira e de gestão.</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Análise fatorial • Teste de χ^2 de independência • Teste de <i>Fisher</i> • Coeficiente <i>V</i> de <i>Cramer</i> • <i>Odds Ratio</i>
<i>H3: A experiência profissional dos utilizadores internos está diretamente associada com as suas necessidades de informação financeira e de gestão.</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Análise fatorial • Teste <i>t-Student</i>
<i>H4: A informação dos documentos obrigatórios da prestação de contas é de reduzida utilidade para as tomadas de decisão internas.</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Análise fatorial • Teste <i>t-Student</i>
<i>H5: A informação de carácter patrimonial e económico, elaborada na base de acréscimo, é de reduzida utilidade para os utilizadores internos para apoio às tomadas de decisão.</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Análise fatorial • Teste <i>t-Student</i>
<i>H6: A informação complementar incluída na prestação de contas é de elevada utilidade para as tomadas de decisão internas.</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Análise fatorial • Teste <i>t-Student</i>
<i>H7: Existem vários fatores externos aos municípios que influenciam a utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais.</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Análise fatorial • Coeficiente de <i>Spearman</i> • Modelo de regressão linear múltipla (OLS)
<i>H8: Existem vários fatores organizacionais internos aos municípios que influenciam a utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais.</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Análise fatorial • Estatística descritivas • Teste <i>t-Student</i> • Teste de χ^2 de independência
<i>H9: O modelo de relato financeiro municipal, de um modo geral, não é adequado para divulgar informação útil para apoio às tomadas de decisão internas.</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Análise fatorial • Coeficiente de <i>Spearman</i>
<i>H10: Quanto maior a oportunidade na informação financeira disponibilizada, maior será a utilidade dessa informação para as tomadas de decisão internas.</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Análise fatorial • Coeficiente de <i>Spearman</i>
<i>H11: Existe uma associação positiva entre o controlo interno a que a informação financeira está sujeita e a utilidade dessa informação para as tomadas de decisão internas.</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Análise fatorial • Coeficiente de <i>Spearman</i>

6.3 Apresentação e análise dos resultados

Conforme referido no Capítulo V, a investigação empírica realizada na primeira fase deste estudo é de natureza exploratória, baseada numa análise *cross-section* através da aplicação de um inquérito por questionário. Com os dados recolhidos por questionário aplicado aos decisores políticos e técnicos dos municípios Portugueses, procurou-se aferir a utilidade o atual modelo de relato financeiro municipal para a apoio ao processo de tomada de decisões internas.

Nas secções seguintes, segue-se a apresentação e análise dos resultados do inquérito por questionário. Relativamente aos resultados do estudo por questionário, a estrutura é a seguinte. A primeira parte começa por apresentar algumas características da amostra recolhida e verificar a representatividade da mesma, quer do ponto de vista qualitativo quer do ponto de vista quantitativo. Seguidamente procede-se à análise descritiva (univariada e bivariada) para caracterizar as variáveis obtidas diretamente da aplicação do inquérito por questionário. Posteriormente segue-se a análise fatorial, que teve por objetivo a identificação e composição das variáveis a utilizar no teste de hipóteses de investigação. Finalmente procede-se à verificação das hipóteses formuladas no capítulo anterior.

6.3.1 Caracterização da amostra

Conforme referido, tendo em conta a dimensão da população a inquirir, foram enviados 616 questionários, obtendo-se uma taxa de resposta de 49,03% (correspondente a 302 respostas válidas recebidas⁶⁹). A taxa de resposta obtida pode ser considerada bastante satisfatória quando comparada com outras taxas de estudos análogos⁷⁰.

No Quadro 6.2 confronta-se o universo da população inquirida com a amostra obtida, por grupo de decisores. Os resultados obtidos permitem constatar a ocorrência de uma maior disponibilidade por parte dos decisores técnicos, para responder ao questionário (67,53%), tendo-se constatado que, globalmente, foi recebido um número de respostas aceitável (> 30%) em ambos dos grupos de decisores internos.

Quadro 6.2: Universo da população inquirida *versus* amostra obtida

	Inquéritos		% Respostas
	Enviados	Recebidos	
Decisores políticos	308	94	30,52
Decisores técnicos	308	208	67,53
Total	616	302	49,03

As 302 respostas obtidas dizem respeito a 231 municípios (75% do total), sendo que somente em 71 é que se obteve respostas de ambos os grupos de decisores. Os resultados obtidos mostram que, independentemente da dimensão dos municípios respondentes⁷¹, é na região Norte que se situa o maior número de municípios dos quais foram obtidas respostas de ambos os decisores. Nos municípios de grande dimensão, apenas foram obtidas respostas de ambos

⁶⁹ Refira-se que das 302 respostas 42 respondentes optaram pelo preenchimento manuscrito do inquérito, tendo sido enviados 17 por correio postal e 26 via *e-mail*.

⁷⁰ Veja-se, por exemplo, Jones *et al.*, 1985 – 10%; Priest *et al.*, 1999 – 19%; Brusca, 1997 – 38,5%; Andriani *et al.*, 2010 – 23%; e Kober *et al.*, 2010 – 21%. Adicionalmente, na investigação em contabilidade são frequentes taxas de resposta inferiores a 25% (Smith, 2003).

⁷¹ Para a análise por dimensão seguiu-se a metodologia definida por Carvalho *et al.* (2010) que categoriza os municípios Portugueses em função do número de habitantes. Assim:

1. Municípios de pequena dimensão: população menor ou igual a 20 000 habitantes.
2. Municípios de média dimensão: população maior que 20 000 habitantes e menor ou igual a 100 000 habitantes.
3. Municípios de grande dimensão: população superior a 100 000 habitantes.

os decisores, nas regiões do Norte e de Lisboa, atendendo à Nomenclatura de Unidades Territoriais para Fins Estatísticos – NUTS II⁷².

Para uma melhor caracterização da amostra, procurou-se agrupar os tipos de respondentes por município em termos de localização geográfica por região. O Quadro 6.3 caracteriza a amostra por grupo de decisores em termos de frequências e percentagens, bem como as estatísticas descritivas da população inquirida. Os resultados mostram que a amostra é composta maioritariamente por respondentes de municípios da região Norte, correspondendo a 34,11%. A segunda região mais representativa é o Centro (28,48%) e a terceira o Alentejo (16,56%). A região menos representada da amostra é a Região Autónoma da Madeira, com apenas 2,98% das respostas válidas. Em termos de caracterização dos grupos de respondentes por regiões, os resultados obtidos mostram que a amostra mais representativa diz respeito ao grupo de decisores técnicos e localiza-se na região Norte (35,10%), ao passo que o grupo menos representativo é o grupo de decisores políticos na Região Autónoma da Madeira, com 2,13% das observações recolhidas. Adicionalmente, observa-se que, nas regiões Norte e Centro, predominaram os respondentes técnicos, com alguma diferença face aos políticos, situação que não se verificou nas restantes regiões. A maior diferença verifica-se na Região Autónoma dos Açores, sendo que os respondentes políticos foram 9,57% e os respondentes técnicos 4,81%.

Quadro 6.3: Caracterização dos municípios respondentes segundo a região

Região	Amostra						População *		% Amostra/População
	Decisores				Total		Total		
	Políticos		Técnicos						
	n	%	n	%	n	%	N	%	
Norte	30	31,91	73	35,10	103	34,11	172	27,92	59,88
Centro	25	26,60	61	29,33	86	28,48	200	32,47	43,00
Lisboa	6	6,38	12	5,77	18	5,96	36	5,84	50,00
Alentejo	16	17,02	34	16,35	50	16,56	116	18,83	43,10
Algarve	6	6,38	11	5,29	17	5,63	32	5,19	53,13
RA Açores	9	9,57	10	4,81	19	6,29	38	6,17	50,00
RA Madeira	2	2,13	7	3,37	9	2,98	22	3,57	40,91
Total	94	100,00	208	100,00	302	100,00	616	100,00	49,03

* População inquirida: 616 = 308 municípios × 2 decisores.

⁷² A sigla NUTS II é utilizada para designar as unidades de segundo nível da Nomenclatura de Unidades Territoriais para Fins Estatísticos. A NUTS II é constituída por sete regiões das quais cinco no Continente e duas correspondentes aos territórios da Região Autónoma da Madeira e da Região Autónoma dos Açores (Decreto-Lei n.º 244/2002, de 5 de novembro).

No sentido de aferir a representatividade da amostra, tendo em conta o universo dos 616 decisores internos dos 308 municípios Portugueses, foram considerados dois aspetos: (1) o tamanho da amostra, que caracteriza a representatividade quantitativa, e (2) a similaridade de características com a população de estudo (dimensão do município em termos de número de habitantes e de funcionários)⁷³, que caracteriza a representatividade qualitativa.

Em termos de representatividade quantitativa, assumindo um nível de significância de 5% e um erro de aproximadamente 5,64%⁷⁴, obteve-se uma dimensão da amostra de 302 observações recolhidas (49,03% da população), pelo que se considera que o tamanho da amostra é representativo da população. Assim, pode-se afirmar que os respondentes da amostra são representativos da população dos decisores internos (políticos e técnicos) selecionados dos municípios Portugueses, o que se repercutirá em termos de generalização dos resultados.

Relativamente à representatividade qualitativa, e com base dos dados obtidos no Quadro 6.4, procurou-se analisar a dimensão dos municípios respondentes segundo o número de habitantes, conforme metodologia já apresentada. Perante os critérios definidos, é possível constatar que esta investigação teve maior colaboração por parte dos respondentes pertencentes aos municípios de pequena dimensão (54,30%), diminuindo a percentagem de participação conforme aumenta a dimensão dos municípios. Assim, os respondentes pertencentes aos municípios de média e grande dimensão constituem 45,70% das respostas obtidas. Dada a configuração dos municípios em Portugal, segundo a dimensão, em termos da população ou universo, são os respondentes pertencentes a municípios de pequena dimensão que representam mais de metade da população a inquirir. Em menor número na amostra estão representados os municípios de grande dimensão, correspondendo a 8,28%. Considerando que a amostra é probabilística, a proximidade das percentagens das dimensões da amostra com as percentagens da população (54,30% *versus* 58,44%; 37,42% *versus* 34,09%; 8,28% *versus* 7,47%) parecem revelar que, também do ponto de vista qualitativo, a amostra é representativa da população em análise, na medida em que inclui características que retratam a totalidade da população de municípios Portugueses.

⁷³ O número de habitantes foi obtido a partir das estatísticas publicadas pelo INE (www.ine.pt) relativas aos Censos de 2011 e o número de funcionários dos municípios a partir do Portal Autárquico da DGAL (www.portalautarquico.pt), também para o mesmo ano.

⁷⁴ Valor obtido das tabelas que estabelecem a relação entre a dimensão da amostra e o erro máximo admissível, para um nível de confiança de 95% e para um $Z = 1,960$.

Quadro 6.4: Dimensão dos municípios respondentes (representatividade)

	Amostra		População	
	n	%	N	%
Pequena	164	54,30	360	58,44
Média	113	37,42	210	34,09
Grande	25	8,28	46	7,47
Total	302	100,00	616	100,00

No sentido de minimizar as diferenças nas respostas, entre os municípios respondentes ($n = 231$) e os municípios não respondentes ($n = 77$), em termos de dimensão (segundo o número de habitantes e de funcionários) e região, realizou-se o teste não paramétrico de aderência do Qui-quadrado. Este teste destina-se a averiguar se uma amostra pode ser considerada como proveniente de uma população com uma determinada distribuição sem restrições sobre esta. Em termos operacionais, o teste de aderência do Qui-quadrado testa H_0 : «A amostra segue uma distribuição especificada» e H_a : «A amostra não segue essa distribuição especificada», rejeitando-se a hipótese nula para qualquer p -value inferior ou igual a determinada probabilidade de erro do tipo I (Pestana & Gageiro, 2008). Em concreto, com a aplicação do teste de aderência do Qui-quadrado, pretendeu-se verificar se a distribuição da dimensão e da localização geográfica por região dos municípios respondentes não apresenta diferenças em relação à distribuição das mesmas características na população. Os resultados obtidos revelam que não existem evidências estatísticas para se afirmar que a dimensão dos municípios e a localização geográfica, não sejam representativas da população, já que não existem diferenças significativas entre o observado e o que se conhece da população (dimensão, segundo o número de habitantes: $\chi^2_{(2)} = 120.123$, p -value = 0,475; e número de funcionários: $\chi^2_{(5)} = 85.701$, p -value = 0,995; e localização geográfica por região: $\chi^2_{(6)} = 191.727$, p -value = 0,642). Deste modo, a representatividade da amostra quanto à dimensão e à localização geográfica dos municípios está garantida, não constituindo, por isso, as não respostas uma ameaça às conclusões com base nas respostas recebidas.

O Quadro 6.5 apresenta as frequências relativas à distribuição dos respondentes por região e dimensão dos municípios, atendendo aos grupos de decisores. Os resultados obtidos mostram que a maioria dos municípios respondentes de pequena dimensão é oriunda da região do Norte (32,32%), sendo também desta região a maioria dos municípios respondentes de média dimensão (18,57%). No que se refere aos municípios de grande dimensão, as respostas

obtidas foram maioritariamente oriundas das regiões Norte e Lisboa, ambas com a percentagem de 23,91%. Atentos aos grupos de decisores, constata-se que, nos municípios de pequena e média dimensão, a percentagem de respostas mais elevada é dos decisores técnicos com 32,46% e 36,00%, respetivamente. Contrariamente, os municípios de grande dimensão, ficam representados em grande parte pelo grupo de decisores políticos (50,00%).

Quadro 6.5: Distribuição dos respondentes segundo a região e a dimensão dos municípios

Região	Dimensão																	
	Pequena						Média						Grande					
	Políticos		Técnicos		Total		Políticos		Técnicos		Total		Políticos		Técnicos		Total	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Norte	16	32,00	37	32,46	53	32,32	12	31,58	27	36,00	39	18,57	2	33,33	9	47,37	11	23,91
Centro	13	26,00	35	30,70	48	29,27	11	28,95	23	30,67	34	16,19	1	16,67	2	10,53	3	6,52
Lisboa	1	2,00	0	0,00	1	0,61	2	5,26	5	6,67	7	3,33	3	50,00	8	42,11	11	23,91
Alentejo	11	22,00	25	21,93	36	21,95	5	13,16	9	12,00	14	6,67	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Algarve	2	4,00	6	5,26	8	4,88	4	10,53	5	6,67	9	4,29	0	0,00	0	0,00	0	0,00
RA Açores	6	12,00	8	7,02	14	8,54	3	7,89	2	2,67	5	2,38	0	0,00	0	0,00	0	0,00
RA Madeira	1	2,00	3	2,63	4	2,44	1	2,63	4	5,33	5	2,38	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Total	50	100,0	114	100,00	164	100,00	38	100,00	75	1	113	53,81	6	100,00	19	100,00	25	54,35

De acordo com Fowler (1993) a ausência de respostas ao inquérito por questionário em tempo útil, pode constituir uma fonte de enviesamento dos dados. Neste sentido, também nesta investigação se tratou de avaliar essa possibilidade de ruído nos dados. Para tal comparou-se as respostas obtidas antes do envio do ‘lembrete’ (Grupo 1) e depois do envio do ‘lembrete’ (Grupo 2)⁷⁵. 35,80% das respostas foi obtida antes do envio do ‘lembrete’ e as restantes depois. A diferença de percentagens, das respostas antes e depois do envio do ‘lembrete’, deve-se essencialmente ao facto do pedido inicial para preenchimento do inquérito ter coincido com o momento de preparação e entrega da prestação de contas por parte dos municípios. O teste de homogeneidade para os dois grupos de respostas considerou a dimensão, a região e o número de funcionários do município e o cargo da pessoa que respondeu ao inquérito (isto é, tipo de decisor). Não se encontraram diferenças significativas entre as médias das variáveis referidas ($p\text{-value} > 0,05$) dos dois grupos acima considerados, podendo daqui inferir-se que não existe enviesamento dos dados pelo facto de 64,02% das respostas ter sido obtida depois do envio do ‘lembrete’. Deste modo, pode concluir-se que os

⁷⁵ O ‘lembrete’ foi enviado no dia 17 de maio após o envio da Circular pela ANMP aos municípios Portugueses.

dois grupos de respostas têm comportamentos iguais no que respeita às variáveis consideradas.

O Quadro 6.6 apresenta os resultados que caracterizam o perfil dos inquiridos por grupo de decisores, da amostra recolhida. Os resultados obtidos mostram que a maioria (56,96%) dos inquiridos desempenha o seu atual cargo/função há entre 1 e 9 anos ($M = 3,23$; $DP = 1,189$), sendo que 30,77% dos decisores técnicos exerce a sua atual função há entre 5 anos e 9 anos e 44,68% dos decisores políticos há mais de 1 ano e menos de 5 anos. As diferenças entre as percentagens, relativas aos grupos de decisores, parecem ser justificáveis pelo número de anos correspondente ao período eleitoral dos decisores políticos (quatro anos). Estes factos permitem considerar que são os decisores técnicos que parecem possuir experiência bastante satisfatória no cargo ou função assumida, o que se revela de extrema importância para este estudo, dada a familiaridade com o tema investigado, sugerindo por isto, uma boa qualidade da fonte de dados. A qualidade da fonte de dados é também suportada pela área de formação dos inquiridos, na medida em que 78,10% (agrega as áreas de formação em Economia/Gestão, Contabilidade e Auditoria) afirma possuir formação na área gestionária. Na análise por grupos de decisores, em ambos predomina a formação na área de Economia/Gestão. Foi também efetuada uma análise de qual a área de formação que os respondentes são possuidores pela resposta “outra”, e na maioria dos casos eram formados na área de Direito, designadamente os decisores políticos. Por conseguinte, 90,06% dos inquiridos possui habilitações ao nível do ensino superior, sendo que dois respondentes possuem Doutoramento (dentro do grupo de decisores políticos). De salientar que é reduzida a amostra dos respondentes com o Ensino Secundário, apenas 9,94%. Relembre-se que o questionário era dirigido aos decisores políticos e decisores técnicos responsáveis pela área financeira do município, o que poderá, de alguma forma, justificar estes resultados. Quanto à faixa etária, a maioria dos inquiridos tem entre 36 e 55 anos ($M = 3,2$; $DP = 0,898$). 46,15% dos decisores técnicos possui entre 36 e 45 anos e 41,89% dos decisores políticos entre 46 e 55 anos, notando-se que os que desempenham cargos políticos são ligeiramente mais velhos.

De um modo geral, a caracterização do perfil do inquirido permite concluir sobre a familiaridade dos respondentes com o processo de tomada de decisão por recurso à informação financeira divulgada no relato financeiro municipal. Ambos os inquiridos revelam

possuir experiência profissional no cargo que desempenham e formação na área gestonária. Estes factos permitem aos inquiridos responder mais seguramente às matérias do questionário.

Quadro 6.6: Caracterização do perfil do inquirido por grupo de decisores

Variável	Categoria	Inquiridos					
		Políticos		Técnicos		Total	
		(n=94)	%	(n=208)	%	n	%
Antiguidade no desempenho do cargo (n.º de anos)	< 1 ano	1	1,06	12	5,77	13	4,30
	[1 – 4] anos	42	44,68	42	20,19	84	27,82
	[5 – 9] anos	24	25,53	64	30,77	88	29,14
	[10 – 14] anos	11	11,70	43	20,67	54	17,88
	> 15 anos	16	17,02	47	22,60	63	20,86
Área de formação	Economia/Gestão	48	51,06	126	69,58	174	57,60
	Contabilidade	12	12,76	44	21,15	56	18,50
	Auditoria	1	1,06	5	2,40	6	2,00
	Administração Pública	5	5,32	15	7,21	20	6,60
	Engenharia	7	7,45	0	0	7	2,30
	Outra	21	22,34	18	8,65	39	12,90
Nível de escolaridade	Doutoramento	2	2,13	0	0	2	0,66
	Mestrado	15	15,96	10	4,81	25	8,28
	Licenciatura/Bacharelato	63	67,02	182	22,75	245	81,12
	Ensino Secundário	14	14,89	16	7,69	30	9,94
Idade	< 25 anos	0	0,00	1	0,48	1	0,33
	[25 – 35] anos	10	10,64	59	28,37	69	22,85
	[36 – 45] anos	29	30,85	96	46,15	125	41,40
	[46 – 55] anos	39	41,89	43	20,67	82	27,20
	> 55 anos	16	17,02	9	4,81	25	8,30

6.3.2 Análise descritiva

De acordo com Pestana & Gageiro (2008:35), a estatística descritiva centra-se no “*estudo de características não uniformes das unidades observadas ou experimentadas*” e “*utiliza-se para descrever os dados através de indicadores estatísticos, como é o caso da média, da moda e do desvio padrão*”. Neste sentido, com o recurso à análise descritiva procurou-se identificar as necessidades de informação financeira e de gestão e aferir a utilidade dos documentos de prestação de contas (individuais e obrigatórios) e de outros documentos contabilísticos ou tipos de informação, percebidos pelos respondentes para as suas tomadas de decisão internas. Além disto, pretendeu-se conhecer os fatores endógenos e exógenos aos municípios, possíveis influenciadores da utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais, bem como classificar o modelo de relato financeiro obrigatório da Administração Local em função da sua adequabilidade para o processo de tomada de decisões internas. Procurou-se ainda avaliar a importância do controlo interno a que a informação financeira está sujeita e da oportunidade na sua divulgação, para condicionar a utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas.

6.3.2.1 Necessidades de informação financeira e de gestão

Para identificar as necessidades de informação financeira e de gestão de apoio ao processo de tomada de decisões internas, questionaram-se os respondentes sobre a necessidade de um conjunto de itens. O conjunto selecionado procura conhecer a necessidade de informação incluída no relato financeiro municipal e de outra informação não incluída. O Quadro 6.7 mostra que, por um lado, os respondentes têm muita necessidade da informação divulgada no relato financeiro municipal para as suas tomadas de decisão internas. Por outro lado, os resultados revelam também que os respondentes têm muita necessidade de outro tipo de informação de divulgação não obrigatória.

A principal necessidade de informação financeira e de gestão para as tomadas de decisão dos respondentes reflete-se na obtenção de informação sobre a capacidade de endividamento do município, designadamente sobre o montante de endividamento líquido total do município do município, incluindo as participações no endividamento das associações municipais e do setor empresarial local, em 31 de dezembro de cada ano (com uma concordância média de 4,66).

Este resultado não é de estranhar atendendo a que o recurso ao endividamento é frequentemente utilizado pelos municípios como forma de financiar a sua atividade, designadamente investimentos. Os respondentes revelam também ter muita necessidade de informação sobre a situação financeira e patrimonial do município e sobre o montante das despesas municipais realizadas, com uma concordância média de 4,62 e 4,51, respetivamente.

No que respeita à informação financeira e de gestão de divulgação não obrigatória (como é o caso dos *outputs* fornecidos pela Contabilidade de Custos), os respondentes revelam ter também muita necessidade deste tipo de informação para as suas tomadas de decisão internas. A informação sobre os custos da atividade municipal, pelos diferentes serviços prestados, funções e atividades de modo a permitir a definição de preços e taxas, é o *output* fornecido pelo subsistema da Contabilidade de Custos, entre os apresentados, que os respondentes consideram ter bastante necessidade para as suas tomadas de decisão (4,14). Também é de assinalar que os respondentes manifestam ter bastante necessidade de informação previsional orçamental na prestação de contas (com um grau de necessidade de 4,10). As diferenças relativamente às necessidades de informação financeira e de gestão não se revelam significativas entre os grupos de decisores. Uma possível justificação desta semelhança entre os dois grupos pode ter a ver com o facto dos decisores inquiridos terem ambos responsabilidades financeiras e terem sido indagados para as tomadas de decisão de carácter geral, e não para diferentes tipos de decisão.

Quadro 6.7: Estatísticas descritivas das necessidades de informação financeira e de gestão

<i>Indique o grau de necessidade dos seguintes itens de informação financeira e de gestão para as suas tomadas de decisão internas.</i>						Decisores		<i>p-value^b</i>
	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín/ Máx	%1/2 ^a	%4/5 ^a	Políticos	Técnicos	
						Média (n=94)	Média (n=208)	
Informação sobre a capacidade de endividamento do município, designadamente sobre o montante de endividamento líquido total do município, incluindo as participações no endividamento das associações municipais e do setor empresarial local, em 31 de dezembro de cada ano	4,66	0,604	1/5	0,70	95,40	4,64	4,67	0,690
Informação sobre a situação financeira e patrimonial do município	4,62	0,603	2/5	0,30	94,40	4,57	4,63	0,423
Informação sobre o montante das despesas municipais (investimentos e despesas correntes) realizadas	4,51	0,666	1/5	1,00	93,40	4,52	4,50	0,843
Informação sobre o montante das receitas municipais liquidadas e/ou cobradas	4,47	0,660	3/5	-	90,70	4,54	4,44	0,223
Informação sobre os custos da atividade municipal, pelos diferentes serviços prestados, funções e atividades de modo a permitir a definição de preços e taxas	4,14	0,846	1/5	3,60	79,50	4,14	4,13	0,972
Informação previsional orçamental na prestação de contas	4,10	0,942	1/5	4,60	75,50	4,06	4,12	0,660
Informação que permita ao município decidir se deve continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou subcontratar a entidades externas	4,06	0,866	1/5	3,60	73,80	4,03	4,08	0,677
Informação sobre os proveitos da atividade municipal, pelos diferentes serviços prestados, funções e atividades	3,99	0,865	1/5	3,60	71,50	3,94	4,01	0,467
Informação sobre os resultados da atividade municipal, pelos diferentes serviços prestados, funções e atividades	3,98	0,829	2/5	2,60	70,20	3,98	3,99	0,947
Informação dos valores de indicadores económico-financeiros	3,97	0,771	2/5	1,70	72,20	3,93	3,99	0,493
Informação dos valores de indicadores de gestão operacional – eficiência	3,97	0,788	2/5	2,30	72,20	3,97	3,97	0,975
Informação financeira consolidada, abrangendo todas as entidades do “Grupo Municipal”	3,96	1,075	1/5	8,30	72,80	3,83	4,02	0,156
Informação sobre o custo dos produtos e serviços, comparando-os com produtos e serviços similares e com custos pré-estabelecidos ou custos de referência	3,92	0,867	1/5	5,00	69,20	3,99	3,89	0,354
Informação sobre o prazo médio de pagamento do município	3,91	0,877	1/5	4,00	66,90	3,80	3,97	0,151
Informação dos valores de indicadores de gestão operacional – eficácia	3,90	0,835	1/5	3,60	67,90	3,82	3,93	0,275
Informação dos valores de indicadores orçamentais (rácios elaborados a partir dos mapas orçamentais)	3,88	0,787	2/5	2,60	67,50	3,84	3,89	0,583

^a Escala: [1] nada necessário – [5] muito necessário. Neste quadro, “nada necessário” representa a percentagem dos respondentes que responderam [1] ou [2] das respostas da escala; “muito necessário” representa os respondentes que responderam [4] ou [5] da escala.

^b *p-value* ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

6.3.2.2 Utilidade das demonstrações financeiras do POCAL e de outra informação financeira

No sentido de conhecer a utilidade das demonstrações financeiras do POCAL e de outra informação financeira para as tomadas de decisão internas, foram colocadas quatro questões aos inquiridos. Na primeira questão perguntava-se sobre o grau de utilidade que os documentos de prestação de contas (individuais e obrigatórios) apresentam para as suas tomadas de decisão. Os resultados, sintetizados no Quadro 6.8, indicam, em geral, que a maioria dos documentos de prestação de contas é bastante útil para as tomadas de decisão dos inquiridos (com uma utilidade superior ao valor intermédio da escala). O Relatório de Gestão e o Mapa do Endividamento Autárquico (empréstimos e outras dívidas a terceiros) constituem os documentos de utilidade mais elevada para as tomadas de decisão dos respondentes (com um grau de utilidade média de 4,53 e 4,52, respetivamente). Estes vão ao encontro aos resultados de Brusca (1997), em que os respondentes também consideram o Mapa do Endividamento de grande utilidade. Os Mapas de Modificações ao Orçamento da Despesa e da Receita, o Mapa de Modificações ao PPI, os Mapas dos Ativos de Rendimento Fixo e Variável e a Demonstração da Variação da Produção são os documentos que apresentam utilidade mais reduzida, mas ainda assim superior ao valor intermédio da escala. Atendendo à base contabilística dos documentos de prestação de contas, constata-se que os mapas elaborados na base de caixa são os que revelam, ainda que ligeiramente, utilidade mais elevada para as tomadas de decisão internas, quando comparados com os mapas de informação patrimonial, financeira e económica, elaborados na base de acréscimo.

Os resultados obtidos da aplicação do teste *t* de *Student* (Quadro 6.8, última coluna) indicam que os dois grupos de decisores atribuem, em geral, utilidade semelhante aos documentos de prestação de contas para as tomadas de decisão, embora se registem exceções estatisticamente significativas em relação a sete itens. Em média, o grupo de decisores técnicos atribui, para a maioria dos documentos, maior utilidade aos documentos de prestação de contas (individuais e obrigatórios) comparativamente ao grupo de decisores políticos. Contudo, as diferenças são estatisticamente significativas, para um *p-value* < 0,05, nos mapas de Execução Anual do PPI, das Transferências Correntes e de Capital – Receita, do Ativo Imobilizado Bruto e das Amortizações Acumuladas e Ajustamentos, dos Subsídios Obtidos, e dos Ativos de Rendimento Fixo e Variável; para um *p-value* < 0,1, as diferenças são significativas nos Balanço e Mapa dos Fluxos de Caixa. Atentos às diferenças estatisticamente significativas,

para um $p\text{-value} < 0,05$, refira-se que é o grupo de decisores políticos que atribui, curiosamente, valores mais altos aos mapas das Transferências Correntes e de Capital – Receita, dos Subsídios Obtidos e dos Ativos de Rendimento Fixo e Variável face ao grupo de decisores técnicos. Note-se que, para um $p\text{-value} < 0,1$ é o grupo de decisores técnicos que atribui valores mais altos em ambos os documentos de prestação de contas com diferenças estatisticamente significativas.

Os resultados mostram que a informação divulgada nos documentos de prestação de contas em geral são bastantes úteis quer para os decisores políticos quer para os decisores técnicos, sendo evidente que a informação preparada na base de acréscimo apresenta já uma utilidade elevada para ambos os tipos de decisores internos.

No entanto, verifica-se também que as demonstrações orçamentais ainda continuam a ser as preferidas para o processo de tomada de decisões internas, com valores médios de utilidade acima dos documentos preparados em base de acréscimo.

Quadro 6.8: Estatísticas descritivas da utilidade dos documentos de prestação de contas

<i>Indique o grau de utilidade que os seguintes documentos de prestação de contas apresentam para as suas tomadas de decisão internas.</i>						Decisores		<i>p-value</i> ^{b,c}
	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín./ Máx.	%1/2 ^a	% 4/5 ^a	Políticos	Técnicos	
						Média (n=94)	Média (n=208)	
Relatório de Gestão	4,53	0,640	2/5	0,3	92,7	4,48	4,55	0,352
Mapa do Endividamento Autárquico (empréstimos e outras dívidas a terceiros)	4,52	0,645	2/5	0,3	92,4	4,49	4,53	0,623
Mapas do Controlo Orçamental da Despesa e da Receita	4,46	0,718	2/5	1,3	89,4	4,39	4,49	0,279
Plano Plurianual de Investimentos (PPI)	4,38	0,809	1/5	2,0	85,1	4,36	4,38	0,820
Mapa de Execução Anual do PPI	4,36	0,755	2/5	1,7	86,4	4,21	4,42	0,025*
Balanço	4,34	0,831	1/5	2,0	82,8	4,21	4,40	0,071***
Demonstração dos Resultados por natureza (DR)	4,32	0,828	2/5	2,6	82,1	4,26	4,36	0,330
Mapa dos Fluxos de Caixa	3,99	0,891	2/5	5,0	69,9	3,84	4,06	0,050***
Mapas das Transferências Correntes e de Capital – Receita	3,84	0,837	2/5	5,0	65,6	3,98	3,77	0,049*
Mapas das Transferências Correntes e de Capital – Despesa	3,84	0,856	1/5	5,3	65,9	3,95	3,79	0,149
Demonstração dos Resultados Financeiros	3,83	0,837	2/5	5,0	64,9	3,81	3,84	0,708
Mapa dos Subsídios Obtidos	3,75	0,853	1/5	5,6	61,3	3,89	3,68	0,036*
Mapa dos Subsídios concedidos	3,75	0,851	1/5	5,6	61,9	3,86	3,71	0,143
Demonstração dos Resultados Extraordinários	3,72	0,872	2/5	7,6	59,3	3,66	3,75	0,431
Mapa do Ativo Imobilizado Bruto e Mapa das Amortizações Acumuladas e Ajustamentos	3,71	0,908	1/5	7,6	57,6	3,52	3,80	0,014*
Mapa da Contratação Administrativa – Situação dos contratos	3,66	0,918	1/5	9,3	54,6	3,65	3,66	0,899
Mapa das Contas de Ordem	3,55	0,969	1/5	14,2	50,0	3,48	3,58	0,393
Mapa das Operações de Tesouraria	3,53	1,023	1/5	15,9	47,0	3,45	3,57	0,344
Demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas	3,52	0,932	1/5	12,6	50,7	3,51	3,53	0,875
Mapas de Modificações ao Orçamento da Despesa e da Receita	3,38	0,977	1/5	18,5	43,4	3,40	3,37	0,780
Mapa de Modificações ao PPI	3,38	0,997	1/5	18,2	41,7	3,36	3,39	0,823
Mapas dos Ativos de Rendimento Fixo e Variável	3,38	0,970	1/5	16,6	43,4	3,48	3,34	0,049*
Demonstração da Variação da Produção	3,21	0,958	1/5	21,2	39,1	3,20	3,22	0,905

^a Escala: [1] nada útil – [5] muito útil. Neste quadro, “nada útil” representa a percentagem dos respondentes que responderam [1] ou [2] das respostas da escala; “muito útil” representa os respondentes que responderam [4] ou [5] da escala.

^b *p-value* ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

^c Quando **p-value* < 0,05, ***p-value* < 0,01, ****p-value* < 0,10, os grupos diferem.

A segunda questão versava sobre a utilidade que apresenta a informação patrimonial e financeira divulgada no Balanço, para as tomadas de decisão internas. Como seria de esperar pelos resultados obtidos nas análises anteriores, o Quadro 6.9 mostra que a informação sobre as Dívidas a Terceiros a curto e médio e longo prazos é a que revela ter maior utilidade para as tomadas de decisão dos respondentes (4,34). Em média, verifica-se que a informação sobre as dívidas de terceiros a curto e médio e longo prazos (4,31) e sobre os Depósitos em Instituições Financeiras (4,10) também se revelam de grande utilidade. Refira-se que, perante estes resultados, se observa um certo predomínio da ótica financeira sobre a económica e

patrimonial. As Reservas de Reavaliação (3,26) e as Reservas Legais, Estatutárias, Contratuais, Livres, Subsídios, Doações e Reservas decorrentes de transferências de ativos (3,25) representam os tipos de informação de menor utilidade para as tomadas de decisão internas dos inquiridos, mas ainda assim com média superior ao valor intermédio da escala. Estes resultados parecem indicar que estes itens, claramente copiados do relato Balanço do modelo empresarial, são menos úteis.

Em geral, tal como para os documentos de prestação de contas, os decisores técnicos atribuem maior utilidade à informação patrimonial e financeira divulgada no Balanço, comparativamente aos decisores políticos, o que vem confirmar os resultados obtidos na análise anterior referente à utilidade do Balanço (documento de prestação de contas obrigatório) para apoio às tomadas de decisão internas dos respondentes. As estatísticas revelam diferenças significativas entre decisores políticos e decisores técnicos relativas ao Imobilizado em Curso e Imobilizado Corpóreo ($p\text{-value} < 0,05$). Este resultado parece evidenciar existir preferência, por parte dos decisores técnicos, relativamente à informação patrimonial e financeira face aos decisores políticos. De certo modo, este facto pode querer indicar que o grupo de decisores políticos continua a preferir a informação preparada em base de caixa face à informação preparada em base de acréscimo.

Quadro 6.9: Estatísticas descritivas da utilidade da informação patrimonial e financeira, divulgada no Balanço

<i>Indique o grau de utilidade que apresenta a seguinte informação patrimonial e financeira divulgada no Balanço para as suas tomadas de decisão internas.</i>						Decisores		<i>p-value^{b,c}</i>
	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín./ Máx.	%1/2 ^a	%4/5 ^a	Políticos	Técnicos	
						Média (n=94)	Média (n=208)	
Dívidas a Terceiros a curto e m/l prazos	4,34	0,720	1/5	0,7	87,7	4,31	4,36	0,598
Dívidas de Terceiros a curto e a m/l prazos	4,31	0,713	1/5	0,3	87,1	4,26	4,34	0,333
Depósitos em Instituições Financeiras e Caixa	4,10	0,881	1/5	3,6	75,2	4,01	4,14	0,233
Património	3,94	0,918	1/5	6,3	68,2	3,99	3,91	0,489
Investimentos Financeiros	3,85	0,838	2/5	4,6	65,9	3,82	3,87	0,625
Imobilizado em Curso	3,83	0,882	2/5	6,0	63,2	3,69	3,89	0,046*
Imobilizado Corpóreo	3,80	0,872	2/5	5,6	61,3	3,65	3,87	0,064*
Acréscimos e Diferimentos – Ativo	3,74	0,896	1/5	9,3	63,2	3,64	3,79	0,178
Acréscimos e Diferimentos – Passivo	3,74	0,909	2/5	9,3	60,6	3,68	3,76	0,487
Existências	3,72	0,888	1/5	7,3	57,9	3,74	3,70	0,699
Bens de Domínio Público	3,70	0,928	1/5	7,9	56,6	3,63	3,74	0,350
Total das Amortizações Acumuladas	3,65	0,934	2/5	10,9	55,0	3,57	3,69	0,331
Imobilizado Incorpóreo	3,64	0,899	2/5	8,9	53,3	3,53	3,69	0,152
Total das Provisões Acumuladas	3,58	0,957	1/5	12,9	52,6	3,52	3,61	0,453
Resultados Transitados	3,56	0,975	1/5	13,6	50,0	3,52	3,58	0,647
Provisões para Riscos e Encargos	3,52	0,970	1/5	13,9	49,3	3,44	3,56	0,314
Ajustamento de partes de capital em empresas	3,46	1,000	1/5	15,9	46,4	3,34	3,51	0,162
Títulos Negociáveis	3,43	1,034	1/5	17,2	46,4	3,33	3,48	0,256
Reservas de Reavaliação	3,26	1,008	1/5	21,5	37,7	3,21	3,28	0,599
Reservas Legais, Estatutárias, Contratuais, Livres, Subsídios, Doações e Reservas decorrentes de transferências de ativos	3,25	1,001	1/5	21,9	36,4	3,13	3,30	0,171

^a Escala: [1] nada útil – [5] muito útil. Neste quadro, “nada útil” representa a percentagem dos respondentes que responderam [1] ou [2] das respostas da escala; “muito útil” representa os respondentes que responderam [4] ou [5] da escala.

^b *p-value* ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

^c Quando **p-value* < 0,05, ***p-value* < 0,01, ****p-value* < 0,10, os grupos diferem.

Numa análise similar procurou-se aferir a utilidade da informação económica divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza. No Quadro 6.10 observa-se que, em média, os respondentes atribuem elevada utilidade à informação sobre os Custos com o Pessoal (4,41), seguindo-se os itens de informação sobre os Impostos e Taxas (4,26) e Transferências e Subsídios concedidos (4,18). A elevada valorização nos Custos com o Pessoal parece evidenciar a preocupação dos decisores pelo peso que esta componente dos custos representa para os municípios. A alta utilidade atribuída ao item Impostos e Taxas parece-nos normal dada a relevância que esta fonte de obtenção de receitas próprias tem para os municípios. Estes resultados confirmam, de certo modo, os resultados obtidos no Quadro 6.7 relativamente ao grau de necessidade de “*informação sobre o montante das despesas municipais (investimentos e despesas correntes) municipais*” e de “*informação sobre o*

montante das receitas municipais liquidadas e/ou cobradas”. A informação sobre o Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas é o item de informação com utilidade mais baixa (3,54), embora ainda superior ao valor intermédio da escala. Os resultados obtidos vão ao encontro dos resultados obtidos na análise efetuada à utilidade dos documentos de prestação de contas (individuais e obrigatórios), designadamente à utilidade da Demonstração dos Resultados por natureza (Quadro 6.8).

O grupo de decisores técnicos atribui, em média, maior utilidade aos tipos de informação sobre Vendas e Prestações de Serviços, Proveitos Extraordinários, Impostos e Taxas, Proveitos Financeiros e Amortizações do Exercício, quando comparados com o grupo de decisores políticos. Estas diferenças são estatisticamente significativas para um $p\text{-value} < 0,05$ nas duas primeiras situações, e para um $p\text{-value} < 0,1$ nas restantes.

Quadro 6.10: Estatísticas descritivas da utilidade da informação económica, divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza

<i>Indique o grau de utilidade que apresenta a seguinte informação económica divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza para as suas tomadas de decisão internas.</i>							Decisores		$p\text{-value}^{bc}$
	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín./ Máx.	%1/2 ^a	%4/5 ^a		Políticos	Técnicos	
							Média (n=94)	Média (n=208)	
Custos com o Pessoal	4,41	0,685	2/5	0,30	89,40		4,40	4,42	0,870
Impostos e Taxas	4,26	0,717	2/5	0,70	85,40		4,16	4,31	0,086***
Transferências e Subsídios concedidos	4,18	0,749	2/5	1,70	82,80		4,13	4,21	0,397
Vendas e Prestações de Serviços	4,15	0,754	2/5	1,00	80,10		4,00	4,22	0,018*
Transferências e Subsídios obtidos	4,12	0,787	2/5	1,70	77,80		4,05	4,15	0,304
Fornecimentos e Serviços Externos	4,12	0,781	2/5	2,30	79,50		4,02	4,16	0,143
Resultado Líquido do Exercício	3,99	0,924	1/5	6,00	71,90		4,02	3,98	0,694
Custos Financeiros	3,99	0,811	2/5	2,60	72,20		3,90	4,03	0,200
Custos Extraordinários	3,85	0,863	1/5	4,30	63,90		3,80	3,88	0,473
Proveitos Financeiros	3,83	0,825	2/5	3,00	61,90		3,70	3,88	0,075***
Trabalhos para a própria entidade	3,83	0,911	1/5	7,30	65,60		3,74	3,88	0,254
Proveitos Extraordinários	3,78	0,865	1/5	4,60	59,90		3,61	3,87	0,016*
Outros Custos Operacionais	3,74	0,843	1/5	4,60	58,60		3,68	3,77	0,400
Amortizações do Exercício	3,70	0,914	1/5	7,60	55,00		3,55	3,76	0,063***
Outros Proveitos Operacionais	3,67	0,840	2/5	5,30	53,60		3,56	3,71	0,132
Proveitos Suplementares	3,66	0,842	2/5	5,30	52,60		3,56	3,72	0,224
Provisões do Exercício	3,65	0,920	1/5	9,30	55,00		3,55	3,70	0,208
Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas	3,54	0,973	1/5	12,30	49,00		3,48	3,57	0,441

^a Escala: [1] nada útil – [5] muito útil. Neste quadro, “nada útil” representa a percentagem dos respondentes que responderam [1] ou [2] das respostas da escala; “muito útil” representa os respondentes que responderam [4] ou [5] da escala.

^b $p\text{-value}$ ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

^c Quando * $p\text{-value} < 0,05$, ** $p\text{-value} < 0,01$, *** $p\text{-value} < 0,10$, os grupos diferem.

Depois de analisada a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais do POCAL e da informação divulgada nos principais documentos (Balanço e Demonstração dos Resultados por natureza) da prestação de contas, no âmbito dos subsistemas da Contabilidade Patrimonial e de Custos, pretendeu-se aferir a utilidade de outros documentos ou tipos de informação, para além dos obrigatoriamente divulgados nas contas anuais, para as tomadas de decisão internas. Da análise ao Quadro 6.11 percebe-se que os respondentes consideram significativamente útil para as suas tomadas de decisão, também a divulgação de outros documentos ou tipos de informação. Refira-se que essa utilidade está muito próxima da escala bastante útil ‘4’ (média de concordância, para todos os itens, de 3,89). No conjunto de itens referentes a outros documentos, o Relatório de Gestão consolidado é o documento de maior utilidade (com uma média de concordância de 3,63), sendo a Demonstração dos Resultados por funções o documento que apresenta menor média, ainda que superior ao valor da escala intermédia. É curioso notar que, à semelhança da análise ao Quadro 6.8 para o individual, também aqui o Relatório de Gestão consolidado surge como sendo o documento não obrigatório das contas anuais de maior utilidade. Relativamente ao conjunto de indicadores apresentados⁷⁶, os respondentes consideram de maior utilidade a informação obtida através de indicadores elaborados com base no Balanço (3,96). Do conjunto destes indicadores apresentados, o endividamento líquido do município é o indicador referido como tendo maior utilidade para as tomadas de decisão (4,33). Esta informação corrobora os resultados das análises anteriores, no tocante às necessidades de informação financeira sobre a capacidade de endividamento e a utilidade atribuída às Dívidas a Terceiros a curto e médio e longo prazos. Da informação obtida através de indicadores elaborados com base na execução do Orçamento, os respondentes atribuem maior utilidade à informação sobre as Despesas com Pessoal *versus* Despesas totais (4,19). A informação obtida pelo cálculo dos Custos com Pessoal *versus* Custos operacionais (4,07) constitui o indicador elaborado com base na elaboração da Demonstração dos Resultados por natureza, de maior utilidade. Estes resultados voltam a realçar a utilidade atribuída pelos respondentes aos Custos com o Pessoal, quando inquiridos sobre a utilidade da informação económica divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza (Quadro 6.10).

⁷⁶ O conjunto de indicadores apresentados neste estudo resultou, por um lado, de indicações de Carvalho *et al.* (2008) e, por outro lado, de uma consulta efetuada aos Relatórios de Gestão (documento obrigatório das contas anuais) de alguns municípios, referentes a 2010, tendo-se optado pelos indicadores mais repetidos.

Não se encontraram diferenças estatisticamente significativas entre os grupos de decisores, relativamente à utilidade de outros documentos ou tipos de informação para as tomadas de decisão internas.

Quadro 6.11: Estatísticas descritivas da utilidade de outros documentos ou tipos de informação

Para as suas tomadas de decisão, indique outros documentos contabilísticos ou tipos de informação, para além dos obrigatoriamente divulgados, que considere úteis.	Média (n=302)	Desv. Pad.	Min./ Máx.	%1/2 ^a	%4/5 ^a	Decisores		p-value ^b
						Políticos	Técnicos	
						Média (n=94)	Média (n=208)	
Outros documentos								
Relatório de Gestão consolidado	3,63	1,060	1/5	11,90	57,60	3,66	3,62	0,766
Anexo ao Balanço consolidado e à Demonstração dos Resultados consolidados, incluindo, nomeadamente, os saldos e fluxos financeiros entre as entidades alvo de consolidação e o mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazos	3,59	1,003	1/5	10,90	55,00	3,53	3,62	0,480
Demonstração dos Resultados consolidados, por natureza	3,57	1,015	1/5	12,30	53,30	3,61	3,55	0,672
Demonstração dos Resultados por funções	3,53	0,891	1/5	9,90	52,00	3,52	3,54	0,877
Outros tipos de informação								
1. Informação obtida através de indicadores elaborados com base no Balanço:	3,96	0,806	1/5	2,00	71,50	3,96	3,96	0,967
1.1. Endividamento líquido do município = Dívidas totais a pagar – (Dívidas a receber + Disponibilidades.)	4,33	0,753	1/5	1,00	85,80	4,36	4,31	0,600
1.2. Passivo circulante/Ativo circulante	3,90	0,833	1/5	2,70	67,20	3,89	3,90	0,922
1.3. Fundos próprios/Ativo total	3,82	0,875	1/5	4,60	63,60	3,85	3,81	0,669
2. Informação obtida através de indicadores elaborados com base na execução do Orçamento:	3,90	0,781	1/5	3,00	71,90	3,84	3,92	0,396
2.1 Despesas com Pessoal/Despesas totais	4,19	0,752	1/5	1,30	83,10	4,27	4,15	0,231
2.2 Receita total/Despesa total	4,17	0,793	1/5	2,00	80,80	4,22	4,15	0,451
2.3 Encargos financeiros/Despesas correntes	4,09	0,798	1/5	2,00	78,10	4,17	4,05	0,219
3. Informação obtida através de indicadores elaborados com base na Demonstração dos Resultados por natureza:	3,85	0,817	1/5	3,30	65,60	3,85	3,85	0,959
3.1. Proveitos totais/Custos totais	4,00	0,803	1/5	1,00	70,90	4,02	3,99	0,757
3.2. Custos com pessoal/Custos operacionais	4,07	0,777	1/5	1,00	76,20	4,12	4,05	0,476
3.3. Proveitos correntes/Custos correntes	4,00	0,780	1/5	1,00	73,80	4,01	4,00	0,913

^a Escala: [1] nada útil – [5] muito útil. Neste quadro, “nada útil” representa a percentagem dos respondentes que responderam [1] ou [2] das respostas da escala; “muito útil” representa os respondentes que responderam [4] ou [5] da escala.

^b *p-value* ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

6.3.2.3 Fatores potencialmente influenciadores da utilidade da informação financeira

Como demonstra o Quadro 6.12, a pressão de um problema nacional (por exemplo, o caso das restrições orçamentais), a pressão de entidades de controlo (Tribunal de Contas, Inspeção-Geral de Finanças, entre outros) constituem os principais fatores exógenos aos municípios potencialmente influenciadores da utilidade/utilização da informação financeira para as tomadas de decisão internas (média de 4,05 e 3,88, respetivamente). O controlo dos cidadãos e a comunicação social e opinião pública são os fatores externos que potencialmente menos influenciam (média inferior ao valor intermédio da escala).

O grupo de decisores técnicos considera que a pressão política potencialmente influencia mais a utilização da informação financeira para as tomadas de decisão, comparativamente ao grupo de decisores políticos ($p < 0,05$). As diferenças são também estatisticamente significativas entre os grupos de decisores, para um $p < 0,1$, no caso da potencial influência exercida pela comunicação social e opinião pública. Saliente-se que também nesta situação, a média superior de potencial influência, do fator sobre o utilidade/uso da informação financeira, é atribuída pelo grupo de decisores técnicos (2,85).

É curioso que os decisores políticos apesar de estarem mais ligados aos problemas nacionais e cidadãos, pelo compromisso político assumido, embora atribuam uma maior potencial influência a esses fatores na utilidade/utilização da informação financeira quando comparados com os decisores técnicos, as diferenças não se revelam estatisticamente significativas nos referidos fatores.

Quadro 6.12: Estatísticas descritivas dos fatores externos potencialmente influenciadores da utilidade da informação financeira

Indique o grau de influência dos seguintes fatores externos na utilização da informação financeira nas suas tomadas de decisão internas:	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín./ Máx.	%1/2 ^a	%4/5 ^a	Decisores		<i>p-value</i> ^{b,c}
						Políticos	Técnicos	
						Média (n=94)	Média (n=207)	
Pressão de um problema nacional (por ex. restrições orçamentais)	4,05	0,984	1/5	7,6	78,1	4,11	4,02	0,477
Pressão de entidades de controlo (Tribunal de Contas, Inspeção-Geral de Finanças, entre outros)	3,88	1,109	1/5	11,9	68,5	3,81	3,91	0,469
Pressão política (local ou central)	3,28	1,214	1/5	25,2	45,4	3,07	3,38	0,043*
Pressão de organizações profissionais (CNCAP, Auditores externos, entre outros)	3,09	1,030	1/5	27,5	34,4	2,96	3,15	0,155
Controlo dos cidadãos	2,92	1,047	1/5	33,1	30,1	2,97	2,90	0,597
Comunicação social e opinião pública	2,78	1,044	1/5	40,7	25,2	2,62	2,85	0,071***

^a Escala: [1] não influencia – [5] influencia muito. Neste quadro, “não influencia” representa a percentagem dos respondentes que responderam [1] ou [2] das respostas da escala; “influencia muito” representa os respondentes que responderam [4] ou [5] da escala.

^b *p-value* ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

^c Quando **p-value* < 0,05, ***p-value* < 0,01, ****p-value* < 0,10, os grupos diferem.

Quando questionados sobre o grau de influência dos fatores internos aos municípios na utilidade/utilização da informação financeira para as tomadas de decisão internas, os respondentes consideram a sobrecarga de trabalho (média de 3,39) e a falta de articulação do sistema de informação contabilística com os objetivos e a missão organizacional (média de 3,31) os fatores que mais potencialmente influenciam essa utilidade/utilização (Quadro 6.13). Refira-se que o grau de influência dos fatores assinalados está bastante próximo do valor intermédio da escala. Contrariamente, a resistência à mudança (média de 2,98) e a falta de experiência profissional no cargo ou função desempenhados (média de 2,86) são os fatores considerados com menor potencial influência (média atribuída abaixo, ainda que próxima, do valor intermédio da escala).

Note-se que, no conjunto dos fatores internos aos municípios, as respostas dos respondentes encontram-se muito próximas do valor intermédio da escala, sendo mais dispersas para o caso dos fatores externos. Na maioria dos fatores externos e internos aos municípios, a média do grau de influência na utilização/utilidade da informação financeira, para as tomadas de decisão internas, é também superior no grupo de decisores técnicos.

Relativamente aos fatores organizacionais internos aos municípios, a sobrecarga de trabalho constitui o fator interno com diferenças estatisticamente significativas (*p-value* < 0,1) no que respeita à influência sobre a utilização/utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas.

Embora não estatisticamente significativo, os decisores políticos face aos decisores técnicos, consideram mais potencialmente influente a resistência à mudança (média de 3,03) na utilidade/utilização da informação financeira para as tomadas de decisão internas. Este resultado parece indicar que os decisores políticos não são tão recetivos a mudanças no sistema de informação contabilístico quanto os decisores técnicos. Parece-nos que esta situação pode ser justificada pelo facto dos decisores políticos não terem a necessidade imediata de se adaptarem a novas mudanças, na medida em que têm sempre a seu lado uma equipa técnica que os apoia em termos de preparação e disponibilização de informação financeira.

Quadro 6.13: Estatísticas descritivas dos fatores internos potencialmente influenciadores da utilidade da informação financeira

<i>Indique o grau de influência dos seguintes fatores internos na utilização da informação financeira para as tomadas de decisão internas:</i>						Decisores		<i>p-value^{b,c}</i>
	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín./ Máx.	%1/2 ^a	%4/5 ^a	Políticos	Técnicos	
						Média (n=94)	Média (n=208)	
Sobrecarga de trabalho	3,39	1,135	1/5	20,90	47,00	3,20	3,47	0,056***
Falta de articulação do sistema de informação contabilística com os objetivos e a missão organizacional	3,31	1,098	1/5	22,50	46,00	3,28	3,33	0,687
Falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL)	3,18	1,204	1/5	29,10	42,10	3,05	3,24	0,223
Inexistência de meios informáticos suficientes para poder utilizar a informação de forma oportuna	3,05	1,274	1/5	36,40	39,10	3,03	3,06	0,871
Complexidade da informação financeira elaborada na base de acréscimo ou da especialização dos exercícios	3,02	1,160	1/5	30,80	35,80	2,91	3,06	0,307
Resistência à mudança	2,98	1,304	1/5	38,70	38,40	3,03	2,96	0,643
Falta de experiência profissional no cargo/função que desempenha atualmente	2,86	1,229	1/5	41,10	32,10	2,76	2,90	0,332

^a Escala: [1] não influencia – [5] influencia muito. Neste quadro, “não influencia” representa a percentagem dos respondentes que responderam [1] ou [2] das respostas da escala; “influencia muito” representa os respondentes que responderam [4] ou [5] da escala.

^b *p-value* ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

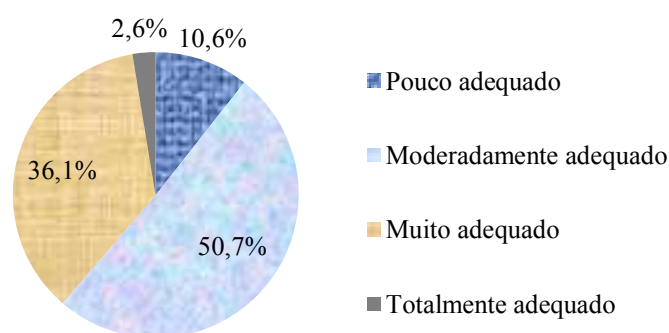
^c Quando * *p-value* < 0,05, ** *p-value* < 0,01, *** *p-value* < 0,10, os grupos diferem.

6.3.2.4 Modelo de relato financeiro da Administração Local

O questionário procurou também conhecer o grau de adequabilidade que, na sua globalidade, o atual modelo de relato financeiro municipal português apresenta, no que respeita a disponibilizar informação útil para as tomadas de decisão para os utilizadores internos. As respostas podem variar entre 1 “Nada adequado” e 5 “Totalmente adequado”. Adicionalmente, foi também colocada uma questão no sentido de conhecer as razões pelas quais o atual modelo de relato financeiro não é consideravelmente adequado na divulgação de informação útil para as tomadas de decisão dos utilizadores internos⁷⁷.

A Figura 6.1 apresenta as frequências relativas à adequabilidade do atual modelo de relato financeiro municipal. Em consonância com a apreciação da utilidade das demonstrações financeiras individuais e obrigatórias (Quadro 6.8), constata-se que a adequabilidade do modelo de relato financeiro é bastante satisfatória entre os utilizadores internos para as tomadas de decisão. 50,7% dos respondentes considera o atual modelo de relato financeiro “Moderadamente adequado”, seguindo-se 36,1% que o considera “Muito adequado”. 10,6% dos respondentes considera “Pouco adequado” e apenas 2,6% o considera “Totalmente adequado”. Refira-se que nenhum respondente assinalou a opção “Nada adequado”.

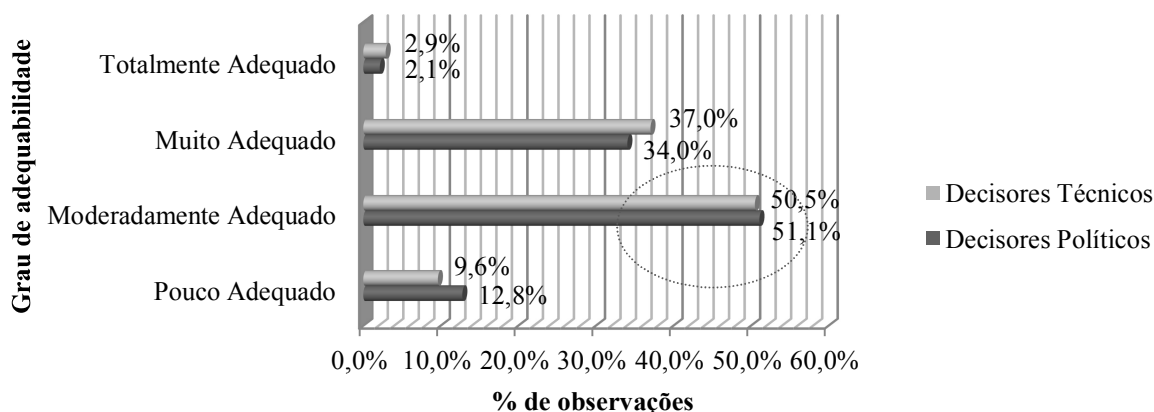
Figura 6.1: Grau de adequabilidade do atual modelo de relato financeiro



⁷⁷ Admitiu-se que o modelo de relato financeiro municipal não é consideravelmente adequado quando os inquiridos assinalaram as opções da escala 1 “Nada adequado”, 2 “Pouco adequado” e 3 “Moderadamente adequado”.

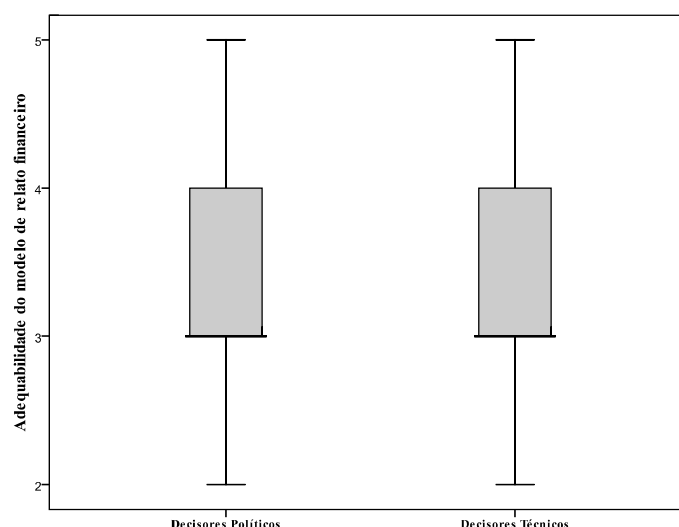
Efetuada a análise do grau de adequabilidade do atual modelo de relato financeiro por grupo de decisores (Figura 6.2), observa-se que é o grupo de decisores políticos que assinala, em maior número, as escalas 2 “Pouco adequado” e 3 “Moderadamente adequado”. Contrariamente, é nas escalas 4 “Muito adequado” e 5 “Totalmente adequado” que aparece o maior número de respostas do grupo de decisores técnicos. Estes resultados parecem querer apontar que é o grupo de decisores técnicos que mais satisfeito está com a adequabilidade que o atual modelo de relato financeiro municipal apresenta para fornecer informação útil para as tomadas de decisão internas.

Figura 6.2: Grau de adequabilidade do atual modelo de relato financeiro por grupo de decisores



É curioso também notar que, apesar de existirem diferenças nas respostas, os resultados obtidos, por grupo de decisores, permitem conclusões similares. A maioria dos respondentes aponta, porém, o nível intermédio da escala (51,1% dos decisores políticos e 50,5% decisores técnicos optaram pela opção “Moderadamente adequado”). Note-se também que não existem *outliers* relativos à opinião dos respondentes dos diferentes grupos quanto ao grau de adequabilidade que o atual modelo de relato financeiro municipal apresenta para fornecer informação útil para as tomadas de decisão internas (Figura 6.3). Além disto, os resultados do teste *t de Student* ($p\text{-value} = 0,376$; $p\text{-value} < 0,05$) mostram que não existem diferenças estatisticamente significativas entre o grupo de decisores quanto ao grau de adequabilidade do atual modelo de relato financeiro municipal.

Figura 6.3: Caixa de bigodes da adequabilidade do atual modelo de relato financeiro



Os resultados apresentados no Quadro 6.14 refletem que, em média, os respondentes apontam como principal razão pela qual o atual modelo de relato financeiro municipal não é consideravelmente adequado na divulgação de informação útil para as tomadas de decisão internas, a “*discrepância de bases contabilísticas entre a Contabilidade Orçamental e a Contabilidade Patrimonial*” (média de 3,35). Seguem-se, com uma média muito próxima, a “*não inclusão de mapas da Contabilidade de Custos*” (média de 3,29) e o “*elevado número de documentos contabilísticos exigido*” (média de 3,21). “*O relato financeiro é preparado com atraso*” e “*o modelo de relato financeiro municipal é muito próximo do atual modelo do setor privado*” foram as razões que colheram menor preferência entre os respondentes (média de 2,55 e 2,59, respetivamente). As médias obtidas para as razões assinaladas são, todavia, muito próximas do valor intermédio da escala.

Estes resultados parecem querer indicar que, ambos os grupos de decisores, considerariam o grau de adequabilidade do atual modelo de relato financeiro municipal mais próximo das escalas 4 e 5, caso a informação financeira passasse a ser preparada numa base contabilística (de caixa ou de acréscimo) única e se mapas da Contabilidade de Custos passassem a fazer parte do relato financeiro.

Também não foram encontradas diferenças estatisticamente significativas, entre os grupos de decisores políticos e técnicos, quanto às razões pelas quais o atual modelo de relato financeiro municipal não é consideravelmente adequado para a divulgação de informação útil para as

tomadas de decisão internas. No entanto, curiosamente as razões apontadas pelos respondentes apresentam valores mais altos em opções distintas. Assim, por exemplo, acima do valor intermédio da escala, enquanto que o grupo de decisores políticos aponta como principal razão o “*conteúdo das demonstrações financeiras*”; o grupo de decisores técnicos aponta o “*modelo de relato financeiro municipal obrigatório é de difícil leitura*”.

Quadro 6.14: Estatísticas descritivas das razões pelas quais o atual modelo de relato financeiro não é consideravelmente adequado

<i>Indique o seu grau de concordância com as seguintes afirmações que sugerem as razões pelas quais o atual modelo de relato financeiro não é consideravelmente adequado na divulgação de informação útil para as tomadas de decisão internas:</i>							Decisores		<i>p-value^b</i>
	Média (n=185)	Desv. Pad.	Mín/ Máx	%1/2 ^a	% 4/5 ^a		Políticos	Técnicos	
							Média (n=60)	Média (n=125)	
A discrepância de bases contabilísticas entre a Contabilidade Orçamental e a Contabilidade Patrimonial	3,35	1,000	1/5	18,90	45,40		3,17	3,23	0,628
A não inclusão de mapas da Contabilidade de Custos	3,29	1,022	1/5	21,10	42,70		2,75	2,61	0,272
O elevado número de documentos contabilísticos exigido	3,21	0,856	1/5	16,80	20,10		2,93	2,84	0,445
A não inclusão de indicadores orçamentais, económico-financeiros e de gestão operacional (eficiência e eficácia)	3,15	0,977	1/5	23,80	34,60		3,27	3,30	0,817
Por si só, o modelo de relato financeiro municipal não satisfaz, consideravelmente, as necessidades informativas para o processo de tomada de decisões, pelo que há necessidade de recorrer a outros tipos de informação	3,11	1,012	1/5	29,20	31,90		3,03	3,21	0,256
O modelo de relato financeiro municipal obrigatório é de difícil leitura	2,99	0,994	1/5	40,50	26,50		3,27	3,38	0,456
O conteúdo das demonstrações financeiras	2,87	0,776	1/5	32,40	16,20		3,15	2,91	0,128
O relato financeiro municipal não se aproxima aos normativos internacionais, nomeadamente às NICSPs	2,83	0,833	1/5	31,90	15,70		2,52	2,62	0,455
A ordem pela qual os documentos são apresentados	2,65	0,820	1/5	47,00	12,40		2,92	2,79	0,342
O modelo de relato financeiro municipal é muito próximo do atual modelo do setor privado	2,59	0,911	1/5	51,90	15,10		2,57	2,54	0,863
O relato financeiro municipal é preparado com atraso	2,55	0,833	1/5	50,80	12,40		3,10	3,12	0,900

^a Escala: [1] discordo totalmente – [5] concordo totalmente. Neste quadro, “discordo totalmente” representa a percentagem dos respondentes que responderam [1] ou [2] das respostas da escala; “concordo totalmente” representa os respondentes que responderam [4] ou [5] da escala.

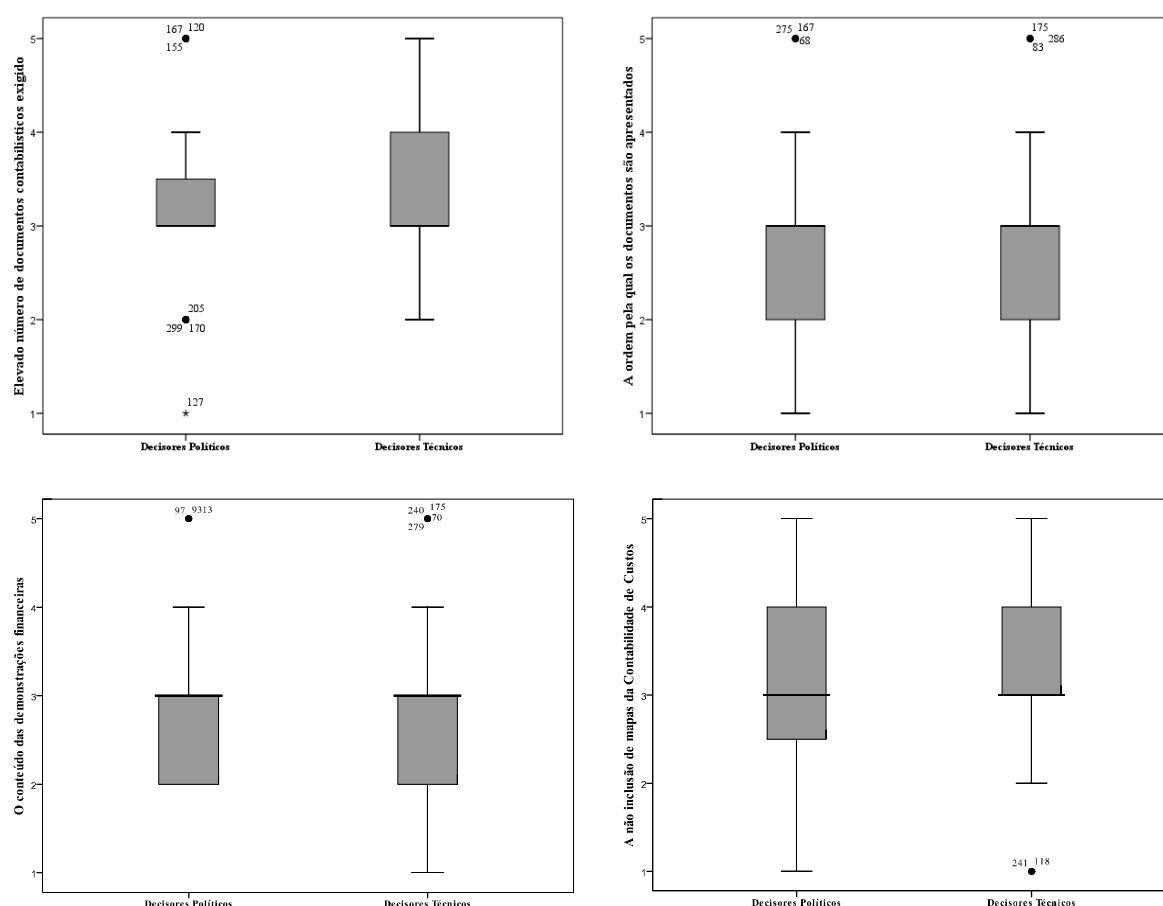
^b *p-value* ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

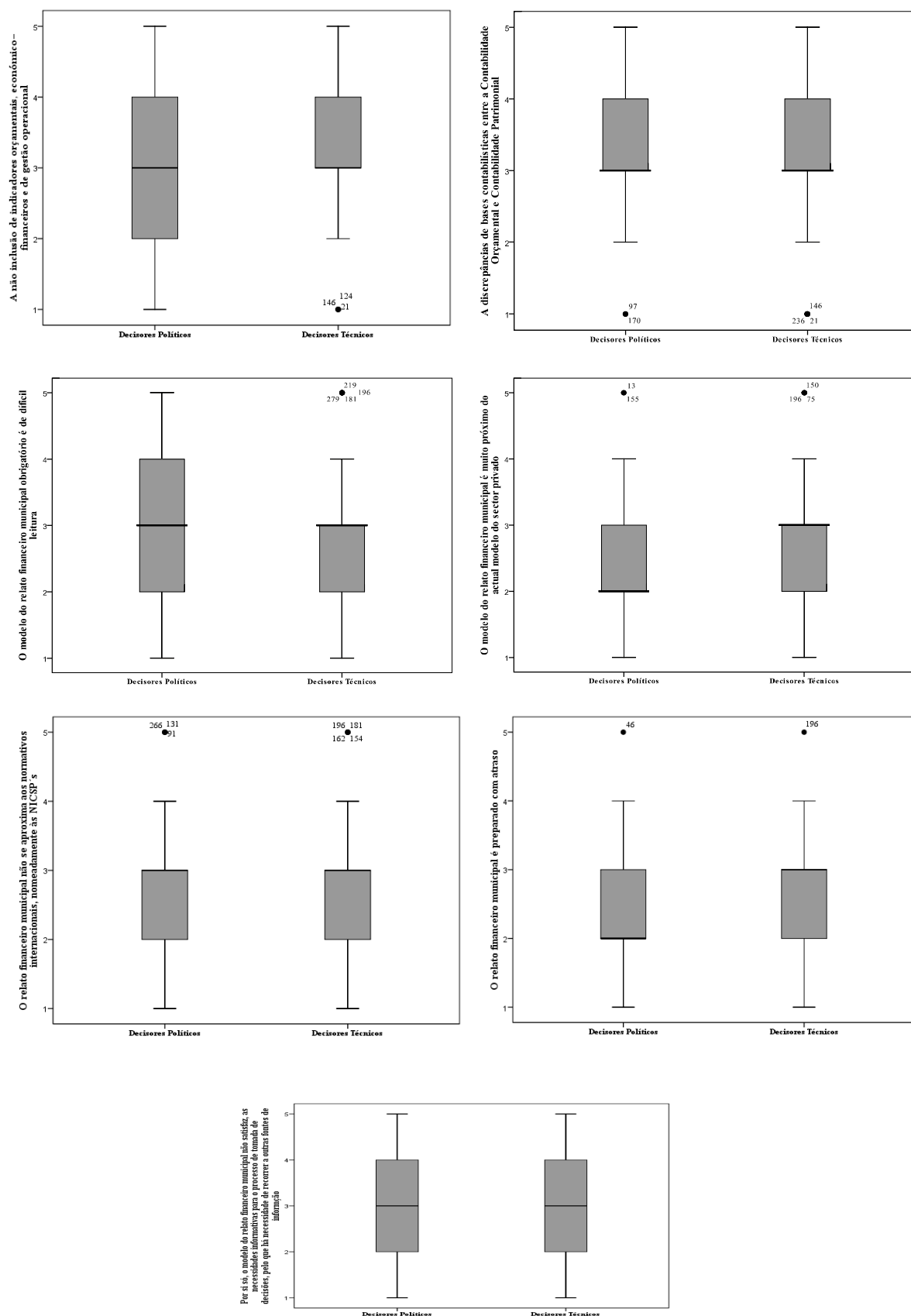
A Figura 6.4 ilustra a caixa de bigodes das várias razões assinaladas como as responsáveis pelo facto do modelo de relato financeiro obrigatório para os municípios não ser consideravelmente adequado para fornecer informação útil para o processo de tomada de decisão internas. De um modo geral, deteta-se a existência de *outliers* moderados em quase todas as razões, excetuando-se a caixa de bigodes referente à razão “*por si só, o modelo de relato financeiro municipal não satisfaz, consideravelmente, as necessidades informativas para o processo de tomada de decisões, pelo que há necessidade de recorrer a outros tipos de informação*”. Este resultado parece ser coerente com os resultados obtidos na questão referente à utilidade de outros documentos ou tipos de informação para as tomadas de decisão internas. Refira-se que esta razão regista um valor mediano correspondente à escala

3 “Concordo moderadamente” em ambos os grupos de decisores. Saliente-se também o facto da razão “*elevado número de documentos contabilísticos exigido*” apresentar um *outlier* severo, por se tratar de uma observação severamente discordante (observação que sai totalmente fora do intervalo das restantes observações).

Em termos de decisores políticos e técnicos, observa-se uma maior coerência nas respostas do primeiro grupo, na medida em que é nesse grupo que se verifica um maior número de razões sem qualquer *outlier*.

Figura 6.4: Caixa de bigodes das razões pelas quais o atual modelo de relato financeiro não é consideravelmente adequado





6.3.2.5 Controlo interno e oportunidade na divulgação da informação financeira

A fim de se avaliar a importância do controlo interno a que a informação financeira está sujeita, bem como a oportunidade na sua divulgação na utilidade para as tomadas de decisão internas, questionaram-se os decisores sobre a relevância dos diferentes tipos de controlo interno a que está sujeita a informação financeira, a importância dos mesmos na preparação da informação financeira fiável e o grau de oportunidade na divulgação da informação financeira.

O Quadro 6.15 apresenta os resultados relativos à importância que os respondentes atribuem aos diferentes tipos de controlo interno a que está sujeita a informação financeira. As estatísticas mostram que, em geral, todos os diferentes tipos de controlo interno são considerados moderadamente importantes ou bastante importantes. Destacam-se como mais importantes o controlo interno contabilístico (média de 4,20), seguindo-se a auditoria interna (média de 4,07). O controlo interno político é o tipo de controlo ao qual foi atribuída menor importância (média de 3,55), embora ainda assim acima do valor intermédio da escala.

As diferenças relativamente à importância dos diferentes tipos de controlo interno a que está sujeita a informação financeira não se revelam estatisticamente significativas entre os grupos de decisores. Curiosamente, em muitos dos tipos de controlo interno, os decisores políticos atribuem maior importância. Tal pode ser justificado pela responsabilidade que é atribuída aos decisores políticos, por exemplo, na aplicação dos dinheiros públicos de forma eficiente, eficaz e económica.

Quadro 6.15: Estatísticas descritivas da importância dos diferentes tipos de controlo interno

<i>Qual a importância que atribui aos diferentes tipos de controlo interno a que está sujeita a informação financeira?</i>							Decisores		<i>p-value^b</i>
	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín./ Máx.	%1/2 ^a	%4/5 ^a		Políticos	Técnicos	
							Média (n=94)	Média (n=208)	
Controlo interno contabilístico (visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda dos ativos)	4,20	0,752	1/5	0,30	81,50		4,13	4,23	0,270
Auditoria interna (tem por objetivo auxiliar os responsáveis municipais no efetivo desempenho das suas funções, através do fornecimento de análises, avaliações, recomendações, conselhos e informação; confere, deste modo, a fiabilidade ao sistema de controlo interno)	4,07	0,848	1/5	2,00	73,50		4,13	4,05	0,451
Controlo interno operacional (inclui a verificação da base de apresentação das demonstrações financeiras, a forma como foram previstas e executadas as despesas e receitas municipais em termos de legalidade – regularidade financeira – e de economia, eficiência e eficácia)	4,03	0,827	1/5	1,70	71,50		4,09	4,00	0,408
Autocontrolo (traduz-se em critérios de organização e funcionamento dos órgãos e serviços municipais, e nos respetivos procedimentos, circuitos contabilísticos, e pontos de controlo, com a avaliação crítica pela própria entidade que decide e executa)	3,98	0,767	2/5	0,70	71,20		3,94	4,00	0,495
Controlo interno administrativo (compreende o controlo hierárquico e dos procedimentos e registos relacionados com o processo de tomada de decisões, com os planos, políticas e objetivos definidos pelos responsáveis)	3,86	0,806	1/5	2,00	65,90		3,90	3,85	0,563
Controlo interno político (controlo exercido pela Assembleia Municipal sobre o órgão executivo no que se refere à gestão do município)	3,55	0,902	1/5	9,90	51,70		3,65	3,50	0,199

^a Escala: [1] nada importante – [5] muito importante. Neste quadro, “nada importante” representa a percentagem dos respondentes que responderam [1] ou [2] das respostas da escala; “muito importante” representa os respondentes que responderam [4] ou [5] da escala.

^b *p-value* ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

No que concerne à importância do controlo interno na preparação da informação financeira para as tomadas de decisão internas, o Quadro 6.16 mostra que, em geral, o controlo interno a que está sujeita a informação financeira é bastante importante para todos os itens colocados aos respondentes. Destaca-se com maior importância atribuída o facto de permitir “*assegurar a legalidade e regularidade das operações*” (média de 4,24), seguindo-se, com uma média de 4,22, a razão de também “*contribuir para a melhoria da qualidade da informação e da eficácia da gestão*”. Com média inferior (4,05), mas ainda nos níveis superiores da escala, o controlo interno é importante para as tomadas de decisão internas porque “*valida a informação financeira*”.

Entre os resultados dos grupos de decisores não se encontram diferenças estatisticamente significativas. No entanto, são os decisores políticos que atribuem os valores mais altos à importância dos tipos de controlo interno na preparação da informação financeira. Este

resultado parece ser justificado se atendermos aos resultados do Quadro 6.15, nos quais também se verifica que são os decisores políticos que atribuem os valores mais altos à maioria dos diferentes tipos de controlo internos a que está sujeita a informação financeira.

Quadro 6.16: Estatísticas descritivas da importância do controlo interno na preparação da informação financeira

<i>O controlo interno da informação financeira é importante porque:</i>						Decisores		<i>p-value^b</i>
	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín./ Máx.	%1/2 ^a	%4/5 ^a	Políticos	Técnicos	
						Média (n=94)	Média (n=208)	
Assegura a legalidade e a regularidade das operações	4,24	0,770	2/5	1,0	81,5	4,28	4,22	0,530
Contribui para a melhoria da qualidade da informação e da eficácia da gestão	4,22	0,719	2/5	1,0	84,8	4,22	4,22	0,937
Contribui para a melhoria da fiabilidade da informação financeira	4,17	0,763	2/5	1,3	80,8	4,21	4,15	0,535
Permite a preparação oportuna de informação financeira fiável	4,13	0,747	2/5	1,0	79,8	4,14	4,13	0,886
Valida a informação financeira	4,05	0,803	1/5	1,3	73,8	4,07	4,04	0,719

^a Escala: [1] nada importante – [5] muito importante. Neste quadro, “nada importante” representa a percentagem dos respondentes que responderam [1] ou [2] das respostas da escala; “muito importante” representa os respondentes que responderam [4] ou [5] da escala.

^b *p-value* ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

De acordo com a literatura empírica e normativa, é atribuída maior utilidade à divulgação de informação financeira oportuna (Brusca, 1997; IPSASB – IPSAS 1, 2001; Grossi & Reichard, 2009; IPSASB – CF-ED 1, 2010).). A divulgação de informação oportuna permite a tomada de decisões melhor fundamentadas e, por conseguinte, satisfaz as necessidades dos decisores (Dixon *et al.*, 1991; Laspley, 1992; Brusca, 1997; Smith & Coy, 1999). Neste sentido foi colocada uma questão no questionário de modo a averiguar o grau de oportunidade de divulgação da informação financeira fornecida nos municípios tendo em conta a sua relação com o processo de tomada de decisões internas. O Quadro 6.17 apresenta os resultados desta questão, mostrando que a maioria dos respondentes considera que “a informação financeira fornecida é atualizada” (média de 4,25) e que a “informação financeira é disponibilizada logo após que a solicita” (média de 4,22). Verifica-se coerência entre estes resultados e as respostas às razões pelas quais o modelo de relato financeiro municipal não é consideravelmente adequado, designadamente com o item “o relato financeiro municipal é preparado com atraso” (Quadro 6.14). Com uma média inferior ao nível intermédio da escala (2,81), 40,1% dos respondentes evidenciam nunca “existir demora entre a ocorrência de um facto e a chegada de informação até a si”. É curioso notar que as médias atribuídas aos itens que determinam o grau de oportunidade de divulgação da informação financeira fornecida

pelos municípios, é superior no grupo de decisores técnicos do que no grupo de decisores políticos. Contudo, as diferenças entre os grupos são estatisticamente significativas apenas nos itens “a informação financeira satisfaz a generalidade das suas necessidades” ($p\text{-value} < 0,01$) e “a informação financeira disponibilizada permite confirmar e corrigir avaliações efetuadas anteriormente” ($p\text{-value} < 0,1$). Refira-se ainda que existe coerência entre os resultados das respostas dos grupos de decisores, no que respeita à questão “a informação financeira satisfaz a generalidade das suas necessidades?”, e os resultados das respostas aos itens que pretendem avaliar a utilidade de outros documentos ou tipos de informação (não obrigatórios) para as tomadas de decisão internas (Quadro 6.11). Isto é, a informação divulgada no relato financeiro municipal satisfaz os decisores políticos e técnicos, mas essa satisfação seria aumentada com a preparação e divulgação de outros documentos ou tipos de informação. Adicionalmente, estes resultados parecem também confirmar as respostas ao item “por si só o modelo de relato financeiro municipal não satisfaz, consideravelmente, as necessidades informativas para o processo de tomada de decisões, pelo que há necessidade de recorrer a outros tipos de informação”, obtidos no Quadro 6.14, uma vez que mostra também uma concordância relativamente baixa.

Quadro 6.17: Estatísticas descritivas da oportunidade na divulgação da informação financeira

<i>Responda a cada uma das seguintes questões relacionadas com a divulgação da informação financeira no seu município, tendo em consideração a sua importância nas tomadas de decisão:</i>	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín./ Máx.	%1/2 ^a	%4/5 ^a	Decisores		$p\text{-value}^{b,c}$
						Políticos	Técnicos	
						Média (n=94)	Média (n=208)	
A informação financeira fornecida é atualizada?	4,25	0,710	2/5	1,30	86,8	4,23	4,25	0,857
A informação financeira é disponibilizada logo após que a solicita?	4,22	0,725	1/5	2,30	88,1	4,16	4,25	0,378
A informação financeira é elaborada e disponibilizada atempadamente?	4,15	0,700	2/5	1,30	84,4	4,11	4,16	0,513
A informação financeira satisfaz a generalidade das suas necessidades?	3,89	0,723	1/5	5,0	78,8	3,69	3,98	0,004**
A informação financeira disponibilizada permite avaliar acontecimentos passados, presentes ou futuros?	3,87	0,789	1/5	4,30	71,5	3,76	3,93	0,102
A informação financeira disponibilizada permite confirmar e corrigir avaliações efetuadas anteriormente?	3,85	0,789	1/5	4,0	71,5	3,73	3,91	0,075***
Existe demora entre a ocorrência de um facto e a chegada de informação até a si?	2,81	0,897	1/5	40,1	19,9	2,78	2,83	0,652

^a Escala: [1] nunca – [5] sempre. Neste quadro, “nunca” representa a percentagem dos respondentes que responderam [1] ou [2] das respostas da escala; “sempre” representa os respondentes que responderam [4] ou [5] da escala.

^b $p\text{-value}$ ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

^c Quando * $p\text{-value} < 0,05$, ** $p\text{-value} < 0,01$, *** $p\text{-value} < 0,10$, os grupos diferem.

6.3.3 Análise fatorial

Nesta secção são apresentados os resultados da análise fatorial realizada nas diferentes questões (designadas doravante por dimensões) do questionário, com vista à identificação e composição das variáveis necessárias (variáveis latentes) para a verificação das hipóteses de investigação formuladas. A opção pela análise fatorial, como referido no Capítulo V, deve-se ao facto desta permitir, entre outros, reduzir a dimensionalidade das questões através da extração de fatores. Para a realização da análise fatorial foram seguidos os procedimentos estatísticos indicados na Secção 6.2.2.

São também aqui apresentadas as principais estatísticas descritivas das variáveis latentes (como a média, o desvio padrão, os valores mínimos e máximos, e os coeficientes de assimetria e de curtose). Para completar inclui-se também uma análise bivariada dos dados, que visa caracterizar cada variável latente em função das perceções dos grupos de decisores (políticos e técnicos).

6.3.3.1 Análise fatorial às necessidades de informação financeira e de gestão

O valor da estatística KMO obtido para a dimensão *necessidades de informação financeira e de gestão* (itens da questão 1 do questionário) foi de 0,894, o que evidencia que a qualidade das correlações entre as variáveis é boa, de acordo com a tabela definida por Pestana & Gageiro (2008) e Marôco (2010), permitindo, assim, prosseguir com a análise fatorial. Da aplicação do teste de esfericidade de *Bartlett* resultou um χ^2 igual a 3.042,10, com 120 graus de liberdade e um nível de significância de 0,000, valor inferior ao nível de significância adotado 0,05, o que leva à rejeição da hipótese nula. Estes resultados permitem verificar que as variáveis são correlacionáveis.

O Quadro 6.18 mostra os fatores selecionados da aplicação da análise fatorial. Os resultados apresentados permitem identificar três fatores a reter, na medida em que na tabela da variância total explicada, existem três valores próprios com valor superior a um, de acordo com a regra do *eigenvalue* superior a 1 (Marôco, 2010). Os três fatores selecionados explicam cerca de 64,44% da variância total e fatores adicionais não melhoram significativamente o nível da variância explicada. O fator 1 explica 45,23% da variabilidade dos dados, constituindo, por isso, o fator mais importante na explicação dos dados desta variável. Os restantes fatores têm

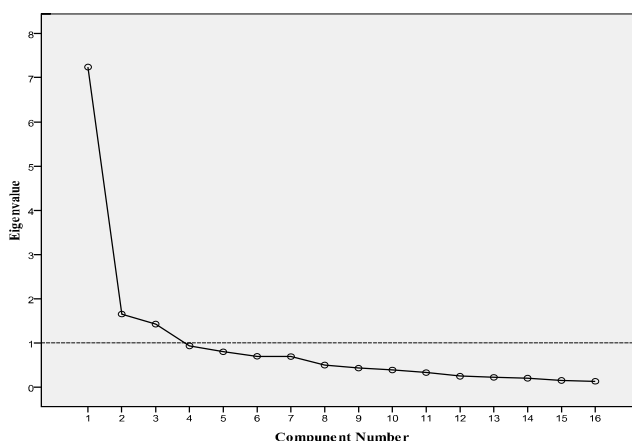
relativamente menor importância ao agregar as variáveis originais. Assim, o fator 2 explica 10,32% da variabilidade dos dados e o fator 3 é responsável cerca de 8,90% da explicação da variância total. O *Scree-plot* (Figura 6.5) confirma a retenção dos três fatores, na medida em que evidencia o facto de que cada fator adicional não contribui de modo significativo para a explicação da variância total dos dados, uma vez que a partir do fator 3, a reta começa a aproximar-se da representação horizontal.

Quadro 6.18: Total da variância explicada dos itens da dimensão *necessidades de informação financeira e de gestão*

Item	Valores próprios			Extraction sums of square loadings			Rotation sums of squared loadings		
	Total	% of variance	Cumulative %	Total	% of variance	Cumulative %	Total	% of variance	Cumulative %
1	7,236	45,225	45,225	7,236	45,225	45,225	3,943	24,646	24,646
2	1,651	10,319	55,543	1,651	10,319	55,543	3,302	20,639	45,285
3	1,423	8,893	64,436	1,423	8,893	64,436	3,064	19,152	64,436

Extraction Method: Principal Component Analysis

Figura 6.5: *Scree-plot* dos itens da dimensão *necessidades de informação financeira e de gestão*



O Quadro 6.19 apresenta a composição dos fatores extraídos referentes à dimensão *necessidades de informação financeira e de gestão*. O primeiro fator é composto por cinco itens relacionados com os *outputs* do subsistema da Contabilidade de Custos. Por isso, designou-se este fator de *necessidades de informação fornecida pela Contabilidade de Custos* (NecInfCC). Da análise multivariada, elaborada através das componentes principais, foi possível concluir que a informação preparada e divulgada pelo subsistema da Contabilidade de Custos é a que revela ser mais necessária para apoio ao processo de tomada de decisão dos utilizadores internos, com uma variância explicada de 45,23%.

O segundo fator está relacionado com as necessidades de informação resultante dos valores de indicadores económico-financeiros, orçamentais e de gestão operacional – eficiência e eficácia, e de informação financeira consolidada. Designou-se este fator de *necessidades de informação voluntária* (NecInfVol). O terceiro fator inclui seis tipos de informação respeitantes a *outputs* dos subsistemas de contabilidade Orçamental e Patrimonial. Este fator é designado de *necessidades de informação orçamental e patrimonial* (NecInfOrçPat).

Os coeficientes *alpha de Cronbach* obtidos para os três fatores são superiores a 0,7, o que mostra a existência de fiabilidade e validade interna dos constructos obtidos (Pestana & Gageiro, 2008; Hill & Hill, 2008). Considerando os fatores extraídos, as variáveis foram constituídas com base na média simples dos itens constituintes de cada fator (Pestana & Gageiro, 2008; Hill & Hill, 2008). É também constituída a variável global *necessidade de informação financeira e de gestão* (NecInf), com todos os itens constituintes dos três fatores extraídos, uma vez que apresenta uma consistência interna razoável – *alpha* igual a 0,788 (Pestana & Gageiro, 2008).

Quadro 6.19: Análise fatorial – correlação dos itens com as componentes rodadas, respeitante à dimensão *necessidades de informação financeira e de gestão*

<i>Fatores e itens da dimensão necessidades de informação financeira e de gestão</i>	<i>Peso fatorial</i>	<i>% Variância explicada</i>	<i>Valores próprios</i>	<i>Alpha Cronbach</i>	<i>Comunalidades</i>
Fator 1 - Necessidades de informação fornecida pela Contabilidade de Custos – NecInfCC		45,225%	7,236	0,919	
1.9 Informação sobre os custos dos produtos e serviços, comparando-os com produtos e serviços similares e com custos pré-estabelecidos ou custos de referência	0,854				0,791
1.10 Informação sobre os custos da atividade municipal, pelos diferentes serviços prestados, funções e atividades	0,852				0,808
1.8 Informação que permita ao município decidir se deve continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou subcontratar a entidades externas	0,766				0,655
1.11 Informação sobre os proveitos da atividade municipal, pelos diferentes serviços prestados, funções e atividades	0,761				0,763
1.12 Informação sobre os resultados da atividade municipal, pelos diferentes serviços prestados, funções e atividades	0,759				0,780
Fator 2 - Necessidades de informação voluntária – NecInfVol		10,319%	1,651	0,845	
1.14 Informação dos valores de indicadores económico-financeiros	0,870				0,813
1.13 Informação dos valores de indicadores orçamentais	0,819				0,765
1.15 Informação dos valores de indicadores de gestão operacional - eficiência	0,800				0,799
1.16 Informação dos valores de indicadores de gestão operacional - eficácia	0,779				0,788
1.4 Informação financeira consolidada	0,329				0,229
Fator 3 - Necessidades de informação orçamental e patrimonial – NecInfOrçPat		8,893%	1,423	0,768	
1.6 Informação sobre o montante das despesas realizadas	0,855				0,769
1.5 Informação sobre o montante das receitas municipais liquidadas e/ou cobradas	0,739				0,608
1.3 Informação sobre a capacidade de endividamento do município	0,695				0,538
1.2 Informação sobre a situação financeira e patrimonial do município	0,676				0,531
1.1 Informação previsional orçamental na prestação de contas	0,486				0,277
1.7 Informação sobre o prazo médio de pagamento do município	0,401				0,395
Alpha de Cronbach total				0,788	

O Quadro 6.20 apresenta as estatísticas descritivas (tendência central, dispersão e distribuição⁷⁸) dos três fatores identificados com base na análise fatorial, bem como da

⁷⁸ Os coeficientes de assimetria e de curtose (ou achatamento) “são geralmente utilizados para comparar a distribuição em estudo com uma distribuição teórica de uso ubíquo em inferência estatística. Para que uma distribuição se possa assumir como normal, os valores dos coeficientes descritos devem ser próximos de zero, isto é, dentro de um intervalo de]- 0,5 ; 0,5[” (Marôco, 2010).

variável global. São ainda apresentados os resultados da aplicação do teste *t* de *Student* para comparar as médias das respostas dos fatores por grupo de decisores.

Da análise às necessidades de informação financeira e de gestão percebe-se que, em média, os respondentes da amostra revelam ter necessidades de informação elevadas, sendo que o fator relativo às necessidades de informação orçamental e patrimonial é o que apresenta média mais elevada (4,38), seguindo-se, com valores médios muito próximos, os fatores das necessidades de informação fornecida pela Contabilidade de Custos (4,02) e de informação voluntária (3,94). Não existem diferenças estatisticamente significativas entre os grupos de decisores quanto às variáveis latentes ($p\text{-value} > 0,05$). Este resultado pode ser explicado pelos tipos de utilizadores analisados neste estudo – decisores internos (políticos e técnicos).

Quadro 6.20: Estatísticas descritivas dos fatores dos itens da questão *necessidades de informação financeira e de gestão*

Fatores	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín./ Máx.	Coeficiente de Assimetria	Coeficiente de Curtose	Decisores		<i>p-value</i> ^a
						Políticos Média (n=94)	Técnicos Média (n=208)	
F3 – NecInfOrçPat	4,38	0,502	2,3/5	-0,832	0,690	4,34	4,39	0,606
F1 – NecInfCC	4,02	0,743	2/5	-0,475	-0,340	4,01	4,02	0,954
F2 – NecInfVol	3,94	0,674	1,8/5	-0,219	-0,472	3,88	3,96	0,311

^a *p-value* ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

6.3.3.2 Análise fatorial à utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais

Para o caso das variáveis componentes⁷⁹ da dimensão *utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais*, os resultados do teste KMO (igual a 0,911) mostram que a qualidade das correlações entre as variáveis é muito boa, de acordo com a tabela definida por Pestana & Gageiro (2008) e Marôco (2010), permitindo, assim, prosseguir com a análise fatorial. Também, os resultados do teste de *Bartlett* revelam um χ^2 igual a 80.077,504, com 351 graus de liberdade e um nível de significância de 0,000. Como *p-value* é inferior a 0,05 a hipótese nula é rejeitada, o que significa que as variáveis são correlacionáveis.

Da análise fatorial são extraídos cinco fatores latentes que explicam 74,67% da variância total (Quadro 6.21, mostra apenas os fatores selecionados). O fator 1 explica 44,84% da variabilidade dos dados, constituindo, por isso, o fator mais importante na explicação dos dados da variável analisada. Os restantes fatores têm relativamente menor importância ao agregar as variáveis originais, na medida em que explicam apenas 11,75%, 7,61%, 6,93% e 4,08%, respetivamente, da variância total. O *Scree-plot* (Figura 6.6) representa a extração dos cinco fatores com *eigenvalues* acima do valor 1 e confirma as correlações significativas entre as variáveis.

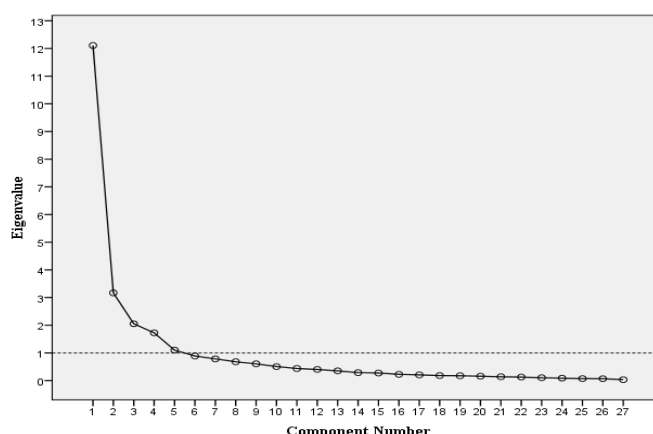
Quadro 6.21: Total da variância explicada dos itens da dimensão *utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais*

Item	Valores próprios			Extraction sums of square loadings			Rotation sums of squared loadings		
	Total	% of variance	Cumulative %	Total	% of variance	Cumulative %	Total	% of variance	Cumulative %
1	12,017	44,840	44,840	12,107	44,840	44,840	10,927	40,471	40,471
2	3,171	11,745	56,585	3,171	11,745	56,585	3,527	13,064	53,535
3	2,054	7,608	64,192	2,054	7,608	64,192	2,103	7,789	61,323
4	1,726	6,934	70,587	1,726	6,394	70,587	1,915	7,094	68,418
5	1,103	4,084	74,670	1,103	4,084	74,670	1,688	6,253	74,670

Extraction Method: Principal Component Analysis

⁷⁹ Nesta análise foram considerados todos os itens da questão 2 e os itens 5.2 a 5.5 da questão 5 do questionário, por se entender que ambos se referem a demonstrações financeiras e orçamentais, os primeiros na sua forma individual e os segundos na forma consolidada.

Figura 6.6: Scree-plot dos itens da dimensão *utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais*



A composição dos fatores extraídos referentes à dimensão *utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais* consta no Quadro 6.22. O primeiro fator está relacionado com a utilidade dos mapas incluídos nas Notas ao Balanço e à Demonstração dos Resultados (ponto 8.2 do POCAL) e nas Notas sobre o processo orçamental e respetiva execução (ponto 8.3 do POCAL). Designou-se este fator de *utilidade dos anexos às demonstrações financeiras* (UtilAnexosDfs). O segundo fator respeita à utilidade das Demonstrações Financeiras consolidadas e respetivo Relatório de Gestão consolidado, pelo que se designou de *utilidade das demonstrações financeiras consolidadas* (UtilDfsCons). O terceiro fator respeita à utilidade atribuída ao Mapa de Execução Anual do PPI, aos Mapas do Controlo Orçamental da Despesa e da Receita e ao próprio PPI, tendo-se por isso designado de *utilidade dos mapas de informação orçamental e de execução orçamental* (UtilMapInfExOrç). O quarto fator reúne a utilidade atribuída ao Balanço e à Demonstração dos Resultados por natureza individuais, tendo sido designado de *mapas de informação patrimonial, financeira e económica* (UtilMapInfPatFinEc). Por último, o quinto fator, constituído por um único item, diz respeito à utilidade do Relatório de Gestão, adotando-se a designação de *Utilidade do Relatório* (UtilRlt).

Os coeficientes *alpha de Cronbach* obtidos para os fatores são bastante elevados (0,951, 0,947, 0,870 e 0,901, respetivamente), o que mostra a existência de fiabilidade e validade interna dos constructos obtidos (Pestana & Gageiro, 2008). Considerando os fatores extraídos, as variáveis foram constituídas com base na média simples dos itens constituintes de cada fator (Pestana & Gageiro, 2008; Hill & Hill, 2008). É também constituída a variável global *utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais* (Utilidade), com todos os itens

constituintes dos cinco fatores extraídos, uma vez que apresenta uma consistência interna razoável – *alpha* igual a 0,755 (Pestana & Gageiro, 2008).

Quadro 6.22: Análise fatorial – correlação dos itens com as componentes rodadas, respeitante à dimensão utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais

<i>Fatores e itens da dimensão utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais</i>	<i>Peso fatorial</i>	<i>% Variância explicada</i>	<i>Valores próprios</i>	<i>Alpha Cronbach</i>	<i>Comunalidades</i>
Fator 1 – Utilidade dos anexos às demonstrações financeiras – UtilAnexosDfs		44,840%	12,017	0,951	
2.7 Mapa das Contas de Ordem	0,829				0,709
2.8 Mapa das Operações de Tesouraria	0,808				0,684
2.19 Mapas das Transferências Correntes e de Capital – Receita	0,795				0,881
2.13 Demonstração dos Resultados Extraordinários	0,778				0,714
2.17 Mapas das Transferências Correntes e de Capital – Despesa	0,778				0,849
2.12 Demonstração dos Resultados Financeiros	0,776				0,703
2.9 Mapa do Ativo Imobilizado Bruto e Mapa das Amortizações e Ajustamentos	0,773				0,702
2.15 Mapas de Modificações ao PPI	0,763				0,799
2.14 Mapas de Modificações ao Orçamento da Despesa e da Receita	0,754				0,773
2.16 Mapa da Contratação Administrativa – Situação dos Contratos	0,754				0,649
2.18 Mapa dos Subsídios concedidos	0,748				0,875
2.20 Mapa dos Subsídios obtidos	0,747				0,862
2.21 Mapas dos Ativos de Rendimentos Fixo e Variável	0,721				0,634
2.10 Demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas	0,704				0,702
2.6 Mapa dos Fluxos de Caixa	0,684				0,579
2.11 Demonstração da Variação da Produção	0,666				0,681
2.22 Mapa do Endividamento Autárquico	0,446				0,622
Fator 2 – Utilidade das demonstrações financeiras consolidadas – UtilDfsCons		11,745%	3,171	0,947	
5.2 Balanço consolidado	0,886				0,871
5.3 Demonstração dos Resultados consolidados, por natureza	0,883				0,865
5.5 Relatório de Gestão consolidado	0,882				0,848
5.4 Anexo ao Balanço consolidado e à Demonstração dos Resultados consolidados	0,876				0,844
Fator 3 – Utilidade dos mapas de informação orçamental e de execução orçamental – UtilMapInfExOrç		7,608%	2,054	0,870	
2.5 Mapa de Execução Anual do PPI	0,721				0,774
2.4 Mapas do Controlo Orçamental da Despesa e da Receita	0,713				0,767
2.3 PPI	0,704				0,704
Fator 4 – Utilidade dos mapas de informação patrimonial, financeira e económica – UtilMapInfPatFinEc		6,934%	1,726	0,901	
2.1 Balanço	0,709				0,768
2.2 Demonstração dos Resultados por natureza	0,662				0,741
Fator 5 – Utilidade do relatório – UtilRlt		4,084%	1,103	-	
2.23 Relatório de Gestão	0,381				0,558
Alpha de Cronbach total				0,755	

As estatísticas descritivas, univariada e bivariada, relativas aos cinco fatores identificados na análise fatorial (Quadro 6.23) mostram que, em média, os respondentes atribuem elevada utilidade ao fator que agrega o Relatório de Gestão (4,53). Seguem-se, com valores médios muito próximos, os fatores relativos aos mapas de informação orçamental e de execução orçamental (4,40) e os mapas de informação patrimonial, financeira e económica (4,33). Estes resultados confirmam os resultados obtidos nas estatísticas descritivas da utilidade dos documentos de prestação de contas individuais e obrigatórios (Quadro 6.8).

Em termos da utilidade dos documentos de prestação de contas, elaborados segundo as bases de caixa (UtilMapInfExOrç) e acréscimo (UtilMapInfPatFinEc), verifica-se uma proximidade dos valores médios dos mapas de informação e execução orçamental e de informação patrimonial, financeira e económica. Estes resultados parecem aproximar-se das conclusões dos estudos de Andriani *et al.* (2010) e Kober *et al.* (2010), quando afirmam que é atribuída utilidade crescente à informação preparada na base de acréscimo para as tomadas de decisão. De facto, os resultados mostram que a informação preparada na base de acréscimo começa a ser também de grande utilidade para a satisfação das necessidades dos utilizadores dos municípios Portugueses no processo de tomada de decisão internas, à semelhança da utilidade que a informação em base de caixa tem tido, conforme apontado na revisão de literatura. Segundo, Kober *et al.* (2010) este resultado pode ser explicado pela familiaridade dos utilizadores internos com a informação na base de acréscimo, o que também pode ser aplicado ao caso português.

Ao fator composto pelas Demonstrações Financeiras consolidadas é atribuída menor utilidade em relação aos restantes fatores (3,59), ainda que acima da escala intermédia. Tal resultado pode ser explicado, ainda que hipoteticamente, pelo facto de não existir visão de “Grupo municipal” em termos de decisões internas.

Finalmente, os resultados obtidos no teste *t* de Student (Quadro 6.23, última coluna) revelam que não existem diferenças estatisticamente significativas entre os grupos de decisores quanto aos fatores criados (*p-value* > 0,05). Isto significa que os decisores políticos e técnicos atribuem idêntico grau de utilidade aos documentos de prestação de contas para as suas tomadas de decisão.

Quadro 6.23: Estatísticas descritivas dos fatores dos itens da dimensão *utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais*

Fatores	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín./ Máx.	Coeficiente de Assimetria	Coeficiente de Curtose	Decisores		p-value ^a
						Políticos Média (n=94)	Técnicos Média (n=208)	
F5 – UtilRlt	4,53	0,640	2/5	-1,108	0,459	4,48	4,55	0,352
F3 – UtilMapInfExOrç	4,40	0,678	2,33/5	-8,33	-0,321	4,32	4,43	0,192
F4 – UtilMapInfPatFinEc	4,33	0,791	1,5/5	-1,209	0,473	4,23	4,38	0,145
F2 – UtilAnexosDfs	3,68	0,676	2,12/5	0,063	-0,695	3,68	3,68	0,971
F1 – UtilDfsCons	3,59	0,961	1/5	-0,529	0,230	3,57	3,60	0,789

^a p-value ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

6.3.3.3 *Análise fatorial à utilidade da informação divulgada no Balanço e na Demonstração dos Resultados por natureza*

Os resultados da análise fatorial das variáveis afetas à *utilidade da informação divulgada no Balanço* (itens da questão 3) e na *Demonstração dos Resultados por natureza* (itens da questão 4) revelam a constituição de dois fatores, que explicam 78,75% e 74,34%, respetivamente, da variância total das respostas. Os fatores identificados foram designados de *utilidade da informação divulgada no Balanço* (UtilBalanço) para a primeira análise, e de *utilidade da informação divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza* (UtilDr) para a segunda. Os resultados da estatística KMO (igual a 0,947 e 0,944, respetivamente) mostram que a qualidade das correlações entre as variáveis é muito boa, de acordo com a tabela definida por Pestana & Gageiro (2008) e Marôco (2010), permitindo, assim, prosseguir com a análise fatorial. Além disso, os resultados do teste de *Bartlett* revelam um χ^2 igual a 7.098,288 e 6.231,649, respetivamente, com 190 e 153, respetivamente, graus de liberdade e um nível de significância de 0,000. Como *p-value* é inferior a 0,05 a hipótese nula é rejeitada, o que significa que as variáveis são correlacionáveis. Considerando o fator extraído, as variáveis UtilBalanço e UtilDr foram constituídas com base na média simples de todos os itens constituintes do fator (Pestana & Gageiro, 2008; Hill & Hill, 2008), uma vez que apresenta uma consistência interna muito boa – *alpha* igual a 0,972 (Pestana & Gageiro, 2008). Não foram efetuadas as estatísticas descritivas para os fatores identificados pelo facto destes não serem utilizados, de forma separada, no estudo.

6.3.3.4 Análise fatorial à utilidade de outros documentos ou tipos de informação

Para o caso das variáveis componentes da dimensão *utilidade de outros documentos ou tipos de informação* (itens da questão 5 do questionário), os resultados do teste KMO (igual a 0,928) mostram que a qualidade das correlações entre as variáveis é muito boa, de acordo com a tabela definida por Pestana & Gageiro (2008) e Marôco (2010), permitindo, assim, prosseguir com a análise fatorial. Os resultados do teste de *Bartlett* revelam um χ^2 igual a 5.419, 575, com 136 graus de liberdade e um nível de significância de 0,000. Como *p-value* é inferior a 0,05 a hipótese nula é rejeitada, o que significa que as variáveis são correlacionáveis.

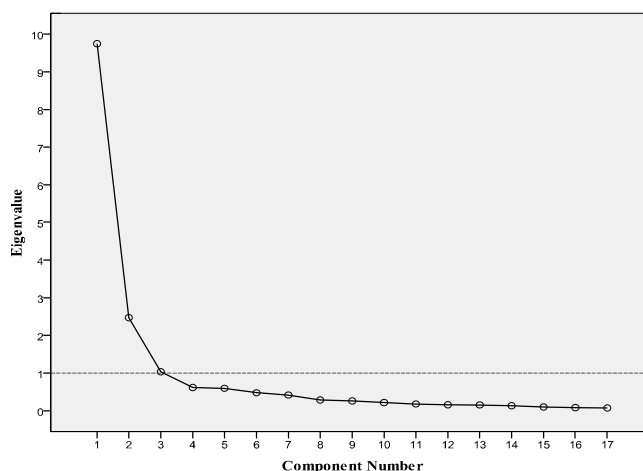
Os resultados da análise fatorial, para identificação das variáveis afetas à *utilidade de outros documentos ou tipos de informação*, encontram-se no Quadro 6.24. São identificados três fatores que explicam 77,98% da variância total das respostas. Note-se que foram produzidas aquando da análise fatorial outros fatores, mas que não foram aqui apresentados por não se mostrarem relevantes para a análise. O *Scree-plot* (Figura 6.7) representa a extração dos três fatores com *eigenvalues* acima do valor 1 e confirma as correlações significativas entre as variáveis.

Quadro 6.24: Total da variância explicada dos itens da dimensão *utilidade de outros documentos ou tipos de informação*

Item	Valores próprios			Extraction sums of square loadings			Rotation sums of squared loadings		
	Total	% of variance	Cumulative %	Total	% of variance	Cumulative %	Total	% of variance	Cumulative %
1	9,746	57,327	57,327	9,746	57,327	57,327	5,332	31,366	31,366
2	2,473	14,546	71,873	2,473	14,546	71,873	4,125	24,264	55,630
3	1,034	6,084	77,957	1,034	6,084	77,957	3,796	22,327	77,957

Extraction Method: Principal Component Analysis

Figura 6.7: Scree-plot dos itens da dimensão *utilidade de outros documentos ou tipos de informação*



O Quadro 6.25 apresenta a composição dos fatores identificados. O primeiro fator está relacionado com a informação obtida através de indicadores elaborados com base no Balanço e na Demonstração dos Resultados por natureza, pelo que se designou de *utilidade de indicadores elaborados a partir do Balanço e da Demonstração dos Resultados por natureza* (UtilIndBdr). O segundo fator respeita à utilidade de outras demonstrações financeiras (demonstrações financeiras consolidadas e Demonstração dos Resultados por funções) e ao Relatório de Gestão consolidado. Este fator designou-se de *utilidade de outros documentos* (UtilDoc). O terceiro fator respeita à utilidade atribuída à informação obtida através de indicadores elaborados com base no Orçamento, tendo sido designado de *utilidade de indicadores elaborados a partir da execução do Orçamento* (UtilIndOrç). Os coeficientes *alpha de Cronbach* obtidos para os fatores são bastante elevados (0,955, 0,925, 0,906, respetivamente), o que mostra a existência de fiabilidade e validade interna dos constructos obtidos (Pestana & Gageiro, 2008). Considerando os fatores extraídos, as variáveis foram constituídas com base na média simples de todos os itens constituintes de cada fator (Pestana & Gageiro, 2008; Hill & Hill, 2008). É também constituída a variável global *utilidade da informação complementar* (UtilInfCompl), com todos os itens constituintes dos três fatores extraídos, uma vez que apresenta uma consistência interna razoável – *alpha de Cronbach* igual a 0,782 (Pestana & Gageiro, 2008).

Quadro 6.25: Análise fatorial – correlação dos itens com as componentes rodadas, respeitante à dimensão *utilidade de outros documentos ou tipos de informação*

<i>Fatores e itens da dimensão utilidade de outros documentos ou tipos de informação</i>	<i>Peso fatorial</i>	<i>% Variância explicada</i>	<i>Valores próprios</i>	<i>Alpha Cronbach</i>	<i>Comunalidades</i>
Fator 1 – Utilidade de indicadores elaborados a partir do Balanço e da Demonstração dos Resultados por natureza – UtilIndBdr		57,327%	9,746	0,955	
5.7.3 Fundos próprios/Ativo total	0,845				0,805
5.7.2 Passivo circulante/Ativo total	0,833				0,820
5.8 Informação obtida através de indicadores elaborados com base na Demonstração dos resultados por natureza	0,800				0,811
5.8.1 Proveitos totais/Custos totais	0,782				0,845
5.7 Informação obtida através de indicadores elaborados com base no Balanço	0,760				0,732
5.8.3 Proveitos correntes/Custos correntes	0,714				0,810
5.8.2 Custos com pessoal/Custos operacionais	0,711				0,794
5.7.1 Endividamento líquido do município	0,590				0,581
Fator 2 – Utilidade de outros documentos – UtilIDoc		14,546%	2,473	0,925	
5.2 Balanço consolidado	0,901				0,877
5.3 Demonstração dos Resultados consolidados, por natureza	0,901				0,886
5.4 Anexo ao Balanço consolidado e à Demonstração dos Resultados consolidados	0,893				0,837
5.5 Relatório de Gestão consolidado	0,865				0,805
5.1 Demonstração dos Resultados por funções	0,602				0,504
Fator 3 – Utilidade de indicadores elaborados a partir da execução do Orçamento – UtilIndOrç		6,084%	1,034	0,906	
5.6.1 Pessoal/Despesas totais	0,895				0,911
5.6.2 Receita total/Despesa total	0,857				0,881
5.6.3 Encargos financeiros/Despesas correntes	0,808				0,826
5.6 Informação obtida através de indicadores elaborados com base na execução do Orçamento	0,571				0,525
Alpha de Cronbach total				0,782	

No Quadro 6.26 apresentam-se as estatísticas descritivas dos fatores extraídos na análise fatorial à variável *utilidade de outros documentos ou tipos de informação*. Os resultados obtidos mostram que, em média, os respondentes atribuem utilidade mais elevada (média de 4,09) ao fator que agrega a informação obtida através de indicadores elaborados a partir da execução do Orçamento, quando comparada com os restantes fatores que agregam outra informação complementar incluída na prestação de contas (a média varia entre 3,57 e 3,99). Os resultados das estatísticas *t-Student* evidenciam que não existem diferenças estatisticamente significativas entre os grupos de decisores quanto à utilidade de outros documentos ou tipos de informação, para além dos obrigatoriamente divulgados (*p-value* > 0,05). Isto significa que os decisores atribuem idêntico grau de utilidade à informação

complementar incluída na prestação de contas para as suas tomadas de decisão internas. Porém, a média dos decisores políticos é mais alta nos fatores que respeitam à utilidade de indicadores elaborados a partir do Balanço e da Demonstração dos Resultados por natureza (UtilIndBdr) e da execução do Orçamento (UtilIndOrç), e a dos decisores técnicos no fator referente à utilidade de outros documentos (UtilDoc).

Quadro 6.26: Estatísticas descritivas dos fatores dos itens da dimensão *utilidade de outros documentos ou tipos de informação*

Fatores	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín./ Máx.	Coeficiente de Assimetria	Coeficiente de Curtose	Decisores		<i>p-value</i> ^a
						Políticos Média (n=94)	Técnicos Média (n=208)	
F3 – UtilIndOrç	4,09	0,690	1/5	-0,617	0,539	4,13	4,07	0,511
F1 – UtilIndBdr	3,99	0,702	1/5	-0,291	0,049	4,01	3,98	0,782
F2 – UtilDoc	3,57	0,885	1/5	-0,433	0,142	3,55	3,59	0,799

^a *p-value* ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

6.3.3.5 *Análise fatorial aos fatores externos e internos possíveis de afetar a utilidade da informação financeira*

Da realização da análise fatorial, para identificação das variáveis dos *fatores externos* (itens da questão 6 do questionário) e *organizacionais internos* (itens da questão 7 do questionário) aos municípios possíveis de afetar a utilidade/utilização da informação financeira para as tomadas de decisão internas por parte dos utilizadores municipais, revelam a constituição de dois fatores, que explica 52,35% e 60,78% da variância total das respostas. Os fatores identificados foram designados de *fatores externos* (Fatores externos) e *fatores internos* (Fatores internos), respetivamente. Os resultados do teste KMO (igual a 0,876) mostram que a qualidade das correlações entre as variáveis é boa, de acordo com a tabela definida por Pestana & Gageiro (2008) e Marôco (2010), permitindo, assim, prosseguir com a análise fatorial. Adicionalmente, os resultados do teste de *Bartlett* revelam um χ^2 igual a 2.060,482, com 78 graus de liberdade e um nível de significância de 0,000, respetivamente. Como *p-value* é inferior a 0,05 a hipótese nula é rejeitada, o que significa que as variáveis são correlacionáveis. Considerando os fatores extraídos, as variáveis ‘Fatores externos’ e ‘Fatores internos’ foram constituídas com base na média simples de todos os itens constituintes dos fatores (Pestana & Gageiro, 2008; Hill & Hill, 2008), uma vez que apresentam uma

consistência interna boa – *alpha* de *Cronbach* igual a 0,853 e 0,900, respetivamente (Pestana & Gageiro, 2008).

Apesar de todos os itens estarem agrupados em dois fatores (Fatores externos e Fatores internos), no modelo de regressão estimado as variáveis serão utilizadas de forma individual e não os fatores em si. A análise fatorial teve como propósito principal confirmar a identificação dos fatores externos e internos e verificar se existia correlação entre os itens. Os fatores identificados tiveram por base as abordagens empíricas de estudos análogos. Não foram efetuadas as estatísticas descritivas para os fatores identificados pelo facto destes não serem utilizados no estudo.

6.3.3.6 Análise fatorial ao controlo interno e oportunidade na divulgação da informação financeira

Os resultados das análises fatoriais para identificação das variáveis afetas ao *controlo interno* (questão 10 do questionário) e à *oportunidade na divulgação da informação financeira autárquica* (itens 12.1 e 12.3 a 12.6 da questão 12 do questionário, exceto o item 12.2 e 12.7⁸⁰) revelam que devem ser extraídos, para ambas as variáveis, dois fatores. Os fatores identificados explicam 61,21% e 62,42%, respetivamente, da variância total das respostas, tendo sido designados por *controlo interno* (Controlo interno) e *oportunidade na divulgação da informação financeira* (Oportunidade).

Os resultados mostram que a qualidade das correlações entre as variáveis é boa para o caso da dimensão controlo interno e média para a dimensão *oportunidade na divulgação da informação financeira autárquica* (estatísticas de KMO igual a 0,834 e 0,788, respetivamente), de acordo com a tabela definida por Pestana & Gageiro (2008) e Marôco (2010), permitindo, assim, prosseguir com a análise fatorial. Além disto, os resultados do teste de *Bartlett* revelam um χ^2 igual a 890,747 e 686,257, com 15 e 10 graus de liberdade, respetivamente e um nível de significância de 0,000. Como a hipótese nula foi rejeitada ($p < 0,05$) afirma-se que as variáveis são correlacionáveis. Considerando os fatores extraídos, as

⁸⁰ Optou-se pela exclusão do item 12.2 (“Existe demora entre a ocorrência de um facto e a chegada da informação até a si?”) por se considerar um item repetitivo do item 12.3 (“A informação financeira é atualizada”). Também, o item 12.7 (“A informação financeira satisfaz a generalidade das suas necessidades”) foi excluído, da análise fatorial, por se entender que não se trata de uma medida da oportunidade na divulgação da informação financeira autárquica.

variáveis ‘Controlo interno’ e ‘Oportunidade’ foram constituídas com base na média simples de todos os itens constituintes no fator da dimensão (Pestana & Gageiro, 2008; Hill & Hill, 2008), uma vez que apresentam uma consistência interna boa – estatísticas do *alpha* de *Cronbach* iguais a 0,69 e 0,848, respetivamente (Pestana & Gageiro, 2008). Neste estudo utilizar-se-ão os fatores identificados individualmente.

Os resultados das estatísticas descritivas referentes à variável ‘Controlo interno’ mostram que, em média, os respondentes atribuem importância moderada aos diferentes tipos de controlo interno a que a informação financeira está sujeita (3,92). Adicionalmente, as diferenças relativamente à importância atribuída, pelos diferentes grupos de decisores, aos diferentes tipos de controlo interno a que a informação financeira está sujeita não se revelam estatisticamente significativas ($p > 0,05$; de acordo com as estatística *t-Student*). Também, o resultado mostra que é o grupo de decisores políticos que atribui importância ligeiramente mais elevada (média de 3,94) aos diferentes tipos de controlo interno a está sujeita a informação financeira do que o grupo de decisores técnicos (média de 3,91).

Quanto à variável ‘Oportunidade’ os resultados das estatísticas descritivas evidenciam que, em média, os decisores consideram que a divulgação de informação financeira fornecida é bastante oportuna (4,04). Os resultados obtidos no teste *t-Student* revelam que, para um nível de significância de 0,1, existem diferenças estatisticamente significativas (*p-value* de 0,064) entre os grupos de decisores quanto ao grau de oportunidade na divulgação da informação financeira ($p = 0,064$). O resultado obtido revela que o grupo de decisores técnicos (média de 4,08) considera a divulgação de informação financeira mais oportuna do que o grupo de decisores políticos (média de 3,95).

6.3.4 Teste de hipóteses

Nesta secção apresentam-se e discutem-se os resultados dos testes das hipóteses de investigação formuladas. Conforme referido no Capítulo V, foram usadas técnicas estatísticas de análise multivariada.

H₁: A utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais, para ambos os tipos de decisores internos (políticos e técnicos) é influenciada pelas suas necessidades de informação financeira e de gestão.

Com a definição da primeira hipótese procurou-se averiguar a influência das necessidades de informação financeira e de gestão na utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais (Utilidade)⁸¹ para as tomadas de decisão de ambos os utilizadores internos (decisores políticos e técnicos). Por outras palavras, pretendeu-se conhecer a relevância das variáveis independentes ‘necessidades de informação fornecida pela Contabilidade de Custos’ (NecInfCC), ‘necessidades de informação voluntária’ (NecInfVol) e as ‘necessidades de informação orçamental e patrimonial’ (NecInfOrçPat), na explicação da variável dependente ‘utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais’ (Utilidade). Para tal recorreu-se ao método dos *Ordinary Least Squares* para estimar o modelo de regressão linear múltipla com seleção de variáveis pelo método *Enter*⁸².

Inicialmente analisou-se a relação entre as necessidades de informação financeira e de gestão e a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais. Procedeu-se tendo em conta as associações de todas as variáveis construídas na análise fatorial das necessidades de informação financeira e de gestão (NecInfCC, NecInfVol e NecInfOrçPat) e da utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais (UtilDfsCons, UtilAnexosDfs, UtilMapInfExOrç, UtilMapInfPatFinEc e UtilRlt) e das variáveis globais (NecInf e Utilidade).

A fim de se proceder à aplicação de outras técnicas estatísticas, nomeadamente à análise da relação entre as variáveis, avaliou-se a normalidade das distribuições através do teste de *Kolmogorov-Smirnov*, sem correção de *Lilliefors*. Pelos resultados do teste, verificou-se que, em todos os casos, o *p-value* (0,000) é inferior a 0,05, rejeitando-se *H₀*. Assim, conclui-se,

⁸¹ Recorde-se que a variável ‘Utilidade’ inclui as demonstrações financeiras obrigatórias, individuais e consolidadas (ver Secção 6.3.3.2).

⁸² O método dos *Ordinary Least Squares* foi também utilizado por Yamamoto (2008), para identificar os fatores que determinam o uso e a utilidade do relato financeiro para as tomadas de decisão políticas.

com uma probabilidade de erro de 5%, que a distribuição das variáveis em análise não é normal. Estes resultados confirmam os resultados dos coeficientes de assimetria e de curtose, obtidos nas estatísticas descritivas nos Quadros 6.20 e 6.23.

Mediante os resultados obtidos no teste à normalidade, para a análise da relação entre as variáveis recorreu-se, para todas as situações, à estatística não paramétrica, designadamente ao cálculo dos coeficientes de correlação ordinal de *Spearman* (ρ). O Quadro 6.27 apresenta a matriz de correlações de *Spearman*⁸³ entre as variáveis latentes construídas na análise fatorial relativas às variáveis ‘necessidades de informação financeira e de gestão’ e ‘utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais’, e as variáveis globais. Para um nível de significância de 0,01, existem evidências estatísticas para se afirmar que as diferentes necessidades de informação e a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais estão associadas entre si ($p\text{-value} < 0,01$). De facto, verifica-se que existe uma associação moderada e direta entre as variáveis NecInfCC, NecInfVol, NecInfOrçPat, NecInf (variável global) e a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais (Utilidade – variável global) (o coeficiente de correlação $\rho_{(302)}$ varia entre 0,505 e 0,650). Todas as associações são positivas. Adicionalmente, nota-se também que, para um nível de significância de 0,01, existem evidências estatísticas que permitem afirmar que a variável global Utilidade e as variáveis de utilidade parciais estão associadas entre si ($p\text{-value} < 0,01$). Verifica-se uma associação moderada, mas próxima dos valores da associação forte e positiva entre a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais (Utilidade – variável global) e as variáveis UtilDfsCons e UtilRlt (o coeficiente de correlação $\rho_{(302)}$ varia entre 0,693 e 0,685). Entre as variáveis UtilAnexosDfs, UtilMapInfExOrç e UtilMapInfPatFinEc e a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais (Utilidade – variável global) verifica-se uma associação forte e positiva (o coeficiente de correlação $\rho_{(302)}$ varia entre 0,702 e 0,790).

⁸³ De acordo com Bryman & Cramer (2011), se o coeficiente de correlação ordinal de *Spearman* é inferior a 0,20 a correlação é muito fraca, entre 0,20 e 0,39 é fraca, entre 0,40 e 0,69 é moderada, entre 0,70 e 0,89 é forte e maior ou igual a 0,90 é muito forte.

Quadro 6.27: Correlações de *Spearman* entre as variáveis das dimensões *necessidades de informação financeira e de gestão e utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais e as variáveis globais*

	NecInfCC	NecInfVol	NecInfOrçPat	NecInf	UtilDfsCons	UtilAnexosDfs	UtilMapInfExOrç	UtilMapInfPatFinEc	UtilRlt	Utilidade
NecInfCC	1,000									
NecInfVol	0,647** (0,000)	1,000								
NecInfOrçPat	0,587** (0,000)	0,533** (0,000)	1,000							
NecInf	0,896** (0,000)	0,865** (0,000)	0,774** (0,000)	1,000						
UtilDfsCons	0,379** (0,000)	0,584** (0,000)	0,314** (0,000)	0,509** (0,000)	1,000					
UtilAnexosDfs	0,486** (0,000)	0,503** (0,000)	0,510** (0,000)	0,580** (0,000)	0,410** (0,000)	1,000				
UtilMapInfExOrç	0,341** (0,000)	0,373** (0,000)	0,552** (0,000)	0,461** (0,000)	0,226** (0,000)	0,595** (0,000)	1,000			
UtilMapInfPatFinEc	0,278** (0,000)	0,345** (0,000)	0,388** (0,000)	0,382** (0,000)	0,324** (0,000)	0,522** (0,000)	0,476** (0,000)	1,000		
UtilRlt	0,328** (0,000)	0,370** (0,000)	0,392** (0,000)	0,417** (0,000)	0,356** (0,000)	0,453** (0,000)	0,446** (0,000)	0,440** (0,000)	1,000	
Utilidade	0,505** (0,000)	0,615** (0,000)	0,570** (0,000)	0,650** (0,000)	0,693** (0,000)	0,790** (0,000)	0,702** (0,000)	0,741** (0,000)	0,685** (0,000)	1,000

Legenda: Necessidades de informação fornecida pela Contabilidade de Custos (NecInfCC); Necessidades de informação voluntária (NecInfVol); Necessidades de informação orçamental e patrimonial (NecInfOrçPat); Necessidades de informação financeira e de gestão (NecInf); Utilidade das demonstrações financeiras consolidadas (UtilDfsCons); Utilidade dos anexos às demonstrações financeiras (UtilAnexosDfs); Utilidade dos mapas de informação orçamental e de execução orçamental (UtilMapInfExOrç); Utilidade dos mapas de informação patrimonial, financeira e económica (UtilMapInfPatFinEc); Utilidade do relatório (UtilRlt); Utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais (Utilidade).

** Correlação significativa a um nível de 0,01 (bilateral).

A fim de se analisar se a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão internas é determinada pelas necessidades de informação financeira e de gestão de ambos os utilizadores-decisores municipais, estimou-se o seguinte modelo de regressão linear múltipla:

$$Utilidade = \beta_0 + \beta_1 NecInfCC + \beta_2 NecInfVol + \beta_3 NecInfOrçPat + \varepsilon_i$$

em que a Utilidade representa a variável dependente (variável global construída a partir dos cinco fatores extraídos da análise fatorial), as NecInfCC, NecInfVol e NecInfOrçPat representam as variáveis independentes determinantes e ε_i representa os erros estimados.

O Quadro 6.28 apresenta os resultados da regressão linear múltipla do modelo estimado. O modelo estimado apresenta um coeficiente de determinação de 0,472 (*Adjusted R²*), o que significa que as variáveis independentes analisadas explicam 47,2% da variação observada na variável utilidade. A variável que mais contribui para o coeficiente de determinação, com relação positiva, é a NecInfVol ($\beta = 0,421$). Com o mesmo sentido de associação, a variável NecInfOrçPat contribui com um valor inferior ($\beta = 0,351$). Verifica-se porém, que, a variável NecInfCC não determina a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais no processo de tomada de decisões internas ($\beta = 0,024$, β não estatisticamente significativo). O modelo estimado ao apresentar um *Adjusted R²* próximo de 50% (valor considerado adequado nos estudos em ciências sociais, de acordo com Marôco, 2010) significa que é um modelo com alguma robustez ou poder explicativo da variável dependente em questão.

Quadro 6.28: Resultados da regressão linear múltipla para H₁

Modelo	Variáveis ^a	Utilidade ^b				
		Coeficientes não estandardizados		Coeficientes estandardizados		
		β	Erro Standard	β	t	Sig.
1	(Constante)	1,062	0,201	-	5,286	0,000*
	NecInfCC	0,18	0,041	0,024	0,423	0,673
	NecInfVol	0,337	0,044	0,421	7,626	0,000*
	NecInfOrçPat	0,376	0,057	0,351	6,653	0,000*
	R	0,691 ^a				
	R ²	0,477				
	Adjusted R ²	0,472				
	F	90,738				
		(0,000)*				

a. Variáveis independentes

b. Variável dependente

Método: Enter; n = 302; * significativo para um nível de significância de 0,05

A estatística $F(3,298)$ com um valor de 90,738 associada a um p -value inferior a 0,001 ($\alpha = 0,05$) permite concluir que o modelo é estatisticamente significativo, ou seja, que o modelo linear é adequado para explicar a relação entre a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais e as necessidades de informação financeira e de gestão. Constatou-se ainda que os coeficientes da reta de regressão são significativos para $\alpha = 0,05$ (constante: $t = 5,286$, NecInfVol: $t = 7,626$, NecInfOrçPat: $t = 6,653$ ambos para $\text{Sig} < 0,001 \leq 0,05$). Não se revelando significativo para a variável NecInfCC (NecInfCC: $t = 0,423$ $\text{Sig} > 0,05 = 0,673$). O modelo de regressão estabelecido é o que a seguir se apresenta:

$$\text{Utilidade} = 1,062 + 0,351\text{NecInfVol} + 0,421\text{NecInfOrçPat}$$

Para garantir a robustez do modelo desenvolvido, foram verificados os pressupostos de normalidade, homocedasticidade e independência dos resíduos, conforme procedimentos indicados por Creswell (2009) e Marôco (2010). O pressuposto da normalidade foi validado através do teste exato da distribuição dos resíduos. A verificação da hipótese de homocedasticidade dos resíduos foi feita através de análise gráfica. O pressuposto da independência dos erros é validado com a estatística de *Durbin-Watson*⁸⁴. Os resultados são apresentados no Apêndice E, indicando genericamente que os pressupostos se verificam.

Foi ainda verificado pressuposto da multicolinearidade dos resíduos através dos resultados da Tolerância (NecInfCC = 0,537, NecInfVol = 0,575 e NecInfOrçPat = 0,631) e da estatística *Variance Inflation Factor* (NecInfCC = 1,861, NecInfVol = 1,739 e NecInfOrçPat = 1,584) para cada variável independente. Os valores obtidos para os índices referidos comprovam que as variáveis não são multicolineares. Além disso, o mesmo pressuposto também foi verificado pelos valores dos *Condition index* (inferiores a 26,645) que confirmam os resultados das estatísticas anteriores.

O Quadro 3 do Apêndice E da estatística descritiva dos resíduos, dá indicação sobre a possível existência de *outliers* e/ou caso influentes (*Stud. Deleted Residual* = -3,578). De igual modo, o resultado da *Leverage* centrada máxima indica a presença de um *outlier* multivariado (igual a 0,064). A análise da influência das observações *outliers* na qualidade do

⁸⁴ Como o valor do teste de *Durbin-Watson* é aproximadamente dois ($d = 2,006$, conforme o Quadro 1 do Apêndice E) não se rejeita a hipótese nula, logo considera-se que não existem evidências para se aceitar que os erros não são independentes (Marôco, 2010). Atentos à tabela dos valores críticos de *Durbin-Watson*, para $n = 302$ e $p = 2$, temos $d_L = 1,80$ e $d_U = 1,82$, o que confirma as conclusões tecidas, isto é, não se rejeita H_0 de que os resíduos são independentes.

ajustamento do modelo revelou que o modelo não é significativamente influenciado por *outliers*, pelo que optou-se pela não exclusão dos mesmos.

Deste modo, os resultados obtidos na regressão linear múltipla permitem corroborar apenas parcialmente H_1 , na medida em que as necessidades de informação voluntária e as necessidades de informação orçamental e patrimonial determinam a utilidade do relato financeiro municipal em Portugal, e as necessidades de informação fornecida pela Contabilidade de Custos não.

H₂: A área de formação dos utilizadores internos está diretamente associada com as suas necessidades de informação financeira e de gestão.

H₃: A experiência profissional dos utilizadores internos está diretamente associada com as suas necessidades de informação financeira e de gestão.

Tendo em conta a dispersão dos dados da área de formação e da experiência profissional, inicialmente definidos, para o teste de H_2 e H_3 , optou-se por agrupar cada uma das variáveis nominais em dois conjuntos de variáveis nominais dicotómicas, seguindo a metodologia também adotada por Brusca (1997) para a área de formação. Assim, para a variável ‘área de formação’ foi criado o grupo que inclui os indivíduos (64,8% decisores políticos e 84,13% decisores técnicos) com formação na área gestionária (Economia/Gestão, Contabilidade e Auditoria) e o grupo que agrega os indivíduos (35,11%, decisores políticos e 15,87%, decisores técnicos) que possuem outro tipo de formação (Engenharia, Direito, ...). Para a análise da variável ‘experiência profissional’, considerando a antiguidade no desempenho do cargo, criaram-se também os seguintes grupos: Grupo I – Experiência profissional considerável – utilizadores-decisores internos que exercem o cargo há 5 ou mais anos (54,25% decisores políticos e 74,03% decisores técnicos) e Grupo II – Experiência profissional reduzida – Utilizadores-decisores internos que exercem o cargo há menos de 5 anos (45,74% decisores políticos e 25,96% decisores técnicos).

Inicialmente para o teste de H_2 e H_3 recorreu-se ao teste χ^2 de independência onde se pretendeu testar a relação entre a área de formação e a experiência profissional no cargo e as necessidades de informação financeira e de gestão dos utilizadores internos municipais. Porém, os resultados do teste de Qui-quadrado não foram validados, na medida em que foi violado um dos pressupostos da sua aplicação – percentagem das células com frequência

esperada inferior a cinco observação maior do que 20% em todas as situações analisadas. Não se verificando os pressupostos do teste de χ^2 de independência recorreu-se, conforme referido (ver Secção 6.2.3), ao teste exato de *Fisher*, para tabelas 2×2 , com recurso ao *Odds Ratio*, de modo a verificar se existe associação entre a área de formação e a experiência profissional no cargo dos inquiridos e as suas necessidades de informação financeiras e de gestão para o processo de tomada de decisão internas. Para tal, dado a variável global constituída ser quantitativa, procedemos inicialmente à conversão desta para variável nominal, em que assume o valor 1 quando os valores são inferiores a 3 (necessidades de informação reduzidas) e valor 2 quando os valores são iguais ou superiores a 3 (necessidades de informação elevadas).

Conforme o Quadro 6.29, os resultados do teste exato de *Fisher* (*Sig.* > 0,05) revelaram que não existe relação estatisticamente significativa entre as necessidades de informação financeira e de gestão dos utilizadores internos para as tomadas de decisão considerando as diferentes áreas de formação e a experiência profissional no cargo, ou seja, a área de formação e a experiência profissional no cargo parecem não estar associadas às necessidades de informação financeira e de gestão dos utilizadores internos municipais. Também, atentos aos coeficientes *V* de *Cramer* (*Sig.* > 0,05) verifica-se que a associação entre as variáveis não é significativa.

Quadro 6.29: Testes estatísticos para a análise da associação entre a área de formação a experiência profissional e as necessidades de informação financeira e de gestão

Variáveis	Testes	Valor próprio (<i>Sig.</i>)
Área de formação	<i>Fisher</i>	- (0,502)
	<i>V</i> de <i>Cramer</i>	0,006 (0,919)
Experiência profissional	<i>Fisher</i> prova	- (0,699)
	<i>V</i> de <i>Cramer</i>	0,034 (0,558)

O *Odds Ratio* (Quadros 6.30 e 6.31) permite concluir que o grupo de indivíduos com formação na área gestionária e com experiência profissional considerável no cargo tem cerca de 1 (2, no caso de experiência profissional) vez mais probabilidade de ter mais necessidades de informação financeira e de gestão do que o grupo de indivíduos com formação em outra área e com experiência profissional reduzida no cargo, não sendo porém as diferenças

significativas, na medida em que um pertence aos intervalos de confiança obtidos no *output* estatístico.

Nestes termos, as hipóteses (H_2 e H_3) são refutadas, ou seja, não há evidência estatística de associação entre a área de formação e a experiência profissional dos respondentes-decisores e as necessidades de informação financeira e de gestão.

Quadro 6.30: Odds Ratio para a área de formação e as necessidades de informação financeira e de gestão

	Valor	95% Intervalo de confiança	
		Inferior	Superior
<i>Odds Ratio for fisher</i> (1.00 / 2.00)	1.121	0,123	10,201
<i>For cohort</i> Área formação = Outra	1.024	0,658	1,594
<i>For cohort</i> Área formação = Gestionária	0,914	0,156	5,345
N.º de casos válidos	302		

Quadro 6.31: Odds Ratio para a experiência profissional no cargo e as necessidades de informação financeira e de gestão

	Valor	95% Intervalo de confiança	
		Inferior	Superior
<i>Odds Ratio for fisher</i> (1.00 / 2.00)	1,910	0,211	17,324
<i>For cohort</i> Experiência profissional = Reduzida	1,182	0,757	1,845
<i>For cohort</i> Experiência profissional = Considerável	0,619	0,106	3,599
N.º de casos válidos	302		

H₄: A informação dos documentos obrigatórios da prestação de contas é de reduzida utilidade para as tomadas de decisão internas.

Com a definição da H_4 pretendeu-se averiguar o grau de utilidade dos documentos obrigatórios da prestação de contas para as tomadas de decisão internas. Os resultados da análise descritiva univariada revelaram, de um modo geral, que os respondentes consideram os documentos obrigatórios da prestação de contas de grande utilidade (Secção 6.3.2.2). De modo a confirmar a tendência das respostas dos inquiridos referente à utilidade atribuída aos documentos da prestação de contas, recorreu-se ao teste paramétrico *t-Student* para uma amostra. Considerando a escala definida para averiguar a utilidade dos documentos obrigatórios da prestação de contas, tomou-se como valor de referência o nível 3 (“Moderadamente útil”) na definição das hipóteses a estudar, por representar a utilidade

mínima aceitável. Assim, pretendeu-se testar: H_0 «A média da utilidade dos documentos obrigatórios da prestação de contas é igual ou inferior a 3» e H_a «A média da utilidade dos documentos obrigatórios da prestação de contas é maior que 3». Na aplicação do teste *t-Student* analisaram-se as variáveis latentes resultantes da análise fatorial aos itens da utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais na forma individual (UtilAnexosDfs, UtilMapInfExOrç, UtilMapInfPatFinEc e UtilRlt). De acordo com os resultados do Quadro 6.32, para um nível de significância de 0,05, existem evidências estatísticas para se afirmar que a média da utilidade dos documentos obrigatórios da prestação de contas é superior a 3 ($p\text{-value} < 0,001$), medida numa escala de 1 (“Nada útil”) a 5 (“Muito útil”). Estima-se que, com pelo menos 95% de confiança, a média da utilidade dos documentos obrigatórios da prestação de contas está compreendida entre 3,6 e 4,6 (de acordo com os resultados do teste *t-Student*), o que comprova a tendência evidenciada nos resultados obtidos das estatísticas descritivas. Isto significa que aos documentos individuais obrigatórios da prestação de contas é atribuída bastante utilidade, levando deste modo a rejeitar H_4 .

Quadro 6.32: Teste *t-Student One-Sample* para H_4

	<i>Test Value = 3</i>					
	<i>t</i>	<i>df</i>	<i>Sig. (2-tailed)</i>	<i>Mean difference</i>	<i>95% Confidence interval of the difference</i>	
					<i>Lower</i>	<i>Upper</i>
UtilAnexosDfs	17,477	301	0,000	0,68037	0,6038	0,7570
UtilMapInfExOrç	35,842	301	0,000	1,39845	1,3217	1,4752
UtilMapInfPatFinEc	29,283	301	0,000	1,33278	1,2432	1,4223
UtilRlt	41,549	301	0,000	1,52980	1,4573	1,6023

H_5 : A informação de carácter patrimonial e económico, elaborada na base de acréscimo, é de reduzida utilidade para os utilizadores internos para apoio às tomadas de decisão internas.

Diversos estudos apontam que os utilizadores da informação financeira revelam ter preferência pela informação orçamental preparada em base de caixa à elaborada na base de acréscimo (Collins *et al.*, 1991; Brusca, 1997; López & Caba, 2004; Yamamoto, 2008; Nasi & Steccolini, 2008; Pina *et al.*, 2009; Reginato *et al.*, 2009; Anessi-Pessina, 2009). No entanto, esta preferência parece estar a mudar, conforme os resultados dos estudos de Kober *et al.* (2010), Andriani *et al.* (2010) e Bergmann (2011). Mediante estas conclusões pretendeu-se, através da definição desta hipótese, averiguar esta situação no caso dos municípios Portugueses, nomeadamente a utilidade da informação de carácter patrimonial e económico,

elaborada na base acréscimo, para os utilizadores internos no apoio às suas tomadas de decisão.

Para o efeito, tal como em H_4 , recorreu-se ao teste paramétrico *t-Student* para uma amostra. Tendo em consideração a escala definida (1-“Nada útil” a 5-“Muito útil”) para aferir a utilidade da informação de carácter patrimonial e económico, elaborada na base de acréscimo, para o processo de tomada de decisão dos utilizadores internos municipais, tomou-se como valor de referência, para a execução do teste, o nível 3 (“Moderadamente útil”). Deste modo, pretendeu-se testar: H_0 : «A média da utilidade da informação de carácter patrimonial e económico, elaborada na base de acréscimo, para as tomadas de decisão internas é igual ou inferior a 3» e H_a : «A média da utilidade da informação de carácter patrimonial e económico, elaborada na base de acréscimo, para as tomadas de decisão internas é maior que 3». Na aplicação do teste *t-Student* efetuou-se a análise às variáveis UtilInfBalanço (utilidade da informação patrimonial e financeira divulgada no Balanço) e UtilInfDr (utilidade da informação económica divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza). O Quadro 6.33 evidencia as estatísticas do teste *t-Student*. Os resultados obtidos mostram que, para um nível de significância de 0,05, existem evidências estatísticas para se afirmar que a média da utilidade da informação de carácter patrimonial e económico, elaborada na base de acréscimo, para as tomadas de decisão internas é superior a 3 ($p\text{-value} < 0,001$), estimando-se que, com pelo menos 95% de confiança, a média da utilidade da informação de carácter patrimonial e económico, elaborada na base de acréscimo, para as tomadas de decisão está compreendida entre 3,6 e 4,0 (resultados obtidos na estatística *t-Student*). Deste modo, H_5 também é rejeitada.

Quadro 6.33: Teste *t-Student One-Sample* para H_5

	<i>Test Value = 3</i>					
	<i>t</i>	<i>df</i>	<i>Sig. (2-tailed)</i>	<i>Mean difference</i>	<i>95% Confidence interval of the difference</i>	
					<i>Lower</i>	<i>Upper</i>
UtilInfBalanço	14,168	301	0,000	0,70695	0,6088	0,8051
UtilIndDr	23,605	301	0,000	0,91703	0,8406	0,9935

H₆: A informação complementar incluída na prestação de contas é de elevada utilidade para as tomadas de decisão internas.

Com a H₆ pretendeu-se investigar a utilidade da informação complementar incluída na prestação de contas para as tomadas de decisão internas dos decisores municipais portugueses. De modo a confirmar a tendência das respostas dos respondentes referente à utilidade atribuída à informação complementar incluída na prestação de contas, recorreu-se novamente ao teste paramétrico *t-Student* para uma amostra, tomando-se como valor de referência o nível 4 (“Bastante útil”) tendo em consideração a escala definida para averiguar a utilidade da informação complementar incluída na prestação de contas. O nível 4 representa o valor mínimo a partir do qual se considera que a informação tem utilidade elevada para as tomadas de decisão internas. Desta forma, pretendeu-se testar: *H₀: «A média da utilidade da informação complementar incluída na prestação de contas é igual ou inferior a 4»* e *H_a: «A média da utilidade da informação complementar incluída na prestação de contas é maior que 4»*. Na aplicação do teste *t-Student* analisaram-se as variáveis latentes, resultantes da análise fatorial realizada à variável utilidade de outros documentos ou tipos de informação (UtilIndBdr, UtilDoc e UtilIndOrç).

O Quadro 6.34 mostra as estatísticas *t* das variáveis analisadas. Para um nível de significância de 0,05 existem evidências estatísticas para se afirmar que a média da utilidade da informação obtida através dos indicadores elaborados com base no Balanço e na Demonstração dos Resultados por natureza (UtilIndBdr) é igual ou inferior a 4 ($t_{(301)} = -0,215$; $p\text{-value} > 0,05$). Estima-se portanto que, pelo menos com 95% de confiança, a média da variável UtilIndBdr está compreendida entre 3,91 e 4,07, atentos aos resultados do teste *t*. Existem evidências estatísticas para se afirmar que a média da utilidade da informação obtida através de outros documentos contabilísticos (UtilDoc) é igual ou inferior a 4 ($t_{(301)} = -8,313$; $p\text{-value} < 0,001$). A decisão foi tomada para um nível de significância máximo de 0,05. Deste modo, com pelo menos 95% de confiança, estima-se que a média da variável UtilDoc está compreendida entre 3,48 e 3,68. Por último, para um nível de significância de 0,05, existem evidências estatísticas para se afirmar que a média da utilidade da informação obtida através dos indicadores elaborados com base no Orçamento (UtilIndOrç) é superior a 4 ($t_{(301)} = 2,168$; $p\text{-value} < 0,05$). Deste modo, estima-se que, com pelo menos 95% de confiança, a média da variável UtilIndOrç está compreendida entre 4,01 e 4,16, de acordo com os resultados do teste *t-Student*.

Os resultados obtidos, para o caso das variáveis UtilIndBdr e UtilDoc, levam a não rejeitar H_0 e, para a variável UtilIndOrç, aceitar H_a . Deste modo, H_6 não pode ser corroborada totalmente. Ainda assim deve salientar-se que, a informação complementar incluída na prestação de contas é útil para as tomadas de decisão internas, sendo a utilidade atribuída pelos respondentes, muito próxima da escala 4-“Bastante útil” (média igual a 3,89). Particularmente os indicadores abrangendo informação orçamental são, pela confirmação parcial desta hipótese, de utilidade elevada (entre os níveis 4 e 5) para as tomadas de decisão dos decisores internos dos municípios Portugueses.

Quadro 6.34: Teste *t-Student One-Sample* para H_6

	<i>Test Value = 4</i>					
	<i>t</i>	<i>df</i>	<i>Sig. (2-tailed)</i>	<i>Mean difference</i>	<i>95% Confidence interval of the difference</i>	
					<i>Lower</i>	<i>Upper</i>
UtilIndBdr	-0,215	301	0,830	-0,00869	-0,0882	0,0708
UtilDoc	-8,313	301	0,000	-0,42318	-0,5234	-0,3230
UtilIndOrç	2,168	301	0,031	0,08609	0,0079	0,1642

H₇: Existem vários fatores externos aos municípios que influenciam a utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais.

H₈: Existem vários fatores organizacionais internos aos municípios que influenciam a utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais.

A literatura em Contabilidade do Setor Público e os enquadramentos teóricos, nomeadamente as teorias da contingência e institucional, mostram que a utilidade da informação financeira para o processo de tomada de decisão dos utilizadores internos depende de fatores externos e internos aos municípios (Pallot, 1997; Guthrie, 1998; Stanton & Stanton, 1998; Newberry, 2002; Hodges & Mellett, 2003; Mack & Ryan, 2006; Paulsson, 2006; Cohen *et al.*, 2007; Askim, 2008; Yamamoto 2008; Lee, 2008; Cohen, 2009; Taylor, 2009; Grossi & Reichard, 2009). Seguindo-se a abordagem das teorias da contingência e institucional, pretende-se identificar e explorar até que ponto os fatores percebidos pelos respondentes influenciam a utilização/utilidade atribuída à informação financeira divulgada no relato financeiro dos

municípios para as tomadas de decisão internas, tendo em conta que também podem condicionar as suas necessidades de informação.

De maneira a analisar a influência de fatores externos e organizacionais internos aos municípios na utilização/utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais pelos decisores internos nas suas tomadas de decisão, optou-se por, usando métodos de regressão econométrica, desenvolver um modelo explicativo dessa influência. A metodologia usada serviu para o teste de H_7 e H_8 . Do mesmo modo que em H_1 , para o teste destas hipóteses recorreu-se ao método dos *Ordinary Least Squares* para estimar o modelo de regressão linear múltipla com a seleção de variáveis pelo método *Enter*.

Assim, para a operacionalização de H_7 e H_8 , definiu-se como variável dependente a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais (Utilidade – variável global) e, como variáveis independentes, os diversos fatores⁸⁵ externos e organizacionais internos aos municípios considerados no questionário. Como fatores externos foram considerados: pressão política (local ou central); pressão de um problema nacional (por exemplo, restrições orçamentais); pressão de organizações profissionais (CNCAP, auditores externos, entre outros); pressão de entidades de controlo (Tribunal de Contas, Inspeção-Geral de Finanças, entre outros); comunicação social e opinião pública; e, controlo dos cidadãos. Como fatores organizacionais internos considerou-se: falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL); falta de experiência profissional no cargo/função desempenhado; complexidade da informação financeira elaborada na base de acréscimo ou da especialização dos exercícios; resistência à mudança; falta de articulação do sistema de informação contabilística com os objetivos e a missão organizacional; sobrecarga de trabalho; e, inexistência de meios informáticos suficientes para poder utilizar a informação de forma oportuna.

Primeiramente, analisou-se a relação entre os diferentes fatores (externos e internos) e a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais, considerando para os itens da questão utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais, todas as variáveis constituídas na análise fatorial (UtilDfsCons, UtilAnexosDfs, UtilMapInfExOrç, UtilMapInfPatFinEc e

⁸⁵ Relembra-se que da análise fatorial realizada às variáveis ‘fatores externos’ e ‘fatores internos’ (Secção 6.3.3) resultou um único fator, respetivamente, razão pela qual se utilizaram os fatores de forma individual, não tendo sido por isso eliminado nenhum fator.

UtilRlt) e a variável global (Utilidade). Porém, posteriormente no modelo explicativo apenas a variável global (Utilidade) foi considerada.

Através do teste de *Kolmogorov-Smirnov* (com correção de *Lilliefors*) avaliou-se a normalidade da distribuição das variáveis em estudo. Os resultados do teste à normalidade mostram que, para todos os casos, o *p-value* (0,000) é inferior a 0,05, rejeitando-se H_0 . Logo, conclui-se com uma probabilidade de erro de, no máximo, 5%, que a distribuição das variáveis em análise não é normal.

Por conseguinte, para a análise da relação entre as variáveis recorreu-se, para todas as situações, à estatística não paramétrica, designadamente ao cálculo dos coeficientes de *Spearman* (ρ). Os Quadros 6.35 e 6.36 apresentam a matriz de correlações de *Spearman* entre as variáveis dependentes dos itens constituintes da variável utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais, constituídas na análise fatorial e as variáveis independentes (fatores externos e fatores internos).

Os fatores externos em discussão (Quadro 6.35) estão correlacionados, o que confirma os resultados da análise fatorial. Para um nível de significância de 0,01 existem evidências estatísticas ($p\text{-value} < 0,01$) para se afirmar que os diferentes pares de itens de fatores estão relacionados moderadamente (o coeficiente de correlação $\rho_{(302)}$ varia entre 0,415 e 0,637), excetuando-se o caso dos itens (1) controlo dos cidadãos e pressão política, (2) controlo dos cidadãos e pressão de um problema nacional e (3) comunicação social e opinião pública e problema nacional, que apresentam uma correlação fraca (o coeficiente de correlação $\rho_{(302)}$ varia entre 0,301 e 0,337).

Os coeficientes de correlação com a variável utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais (variável global – Utilidade) mostram que os fatores externos estão com ela correlacionados, embora, contrariamente à literatura, os resultados evidenciam correlações fracas (os coeficientes de correlação $\rho_{(302)}$ variam entre 0,099 e 0,249). No que concerne às correlações dos fatores externos com as variáveis latentes dos itens constituintes da utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais, observa-se que nem todos os fatores externos estão correlacionados. Exemplos disso são os pares das variáveis: (1) utilidade das demonstrações financeiras consolidadas (UtilDfsCons), e a pressão política (PPolítica), e a comunicação social e opinião pública (CSOP); (2) utilidade dos anexos às demonstrações

financeiras (UtilAnexosDfs), e a pressão política (PPolítica), e a comunicação social e a opinião pública (CSOP); (3) utilidade dos mapas de informação orçamental e de execução orçamental (UtilMapInfOrçEx), e a pressão política (PPolítica), a comunicação social e a opinião pública (CSOP), e o controlo dos cidadãos (ControloCid); (4) utilidade dos mapas de informação patrimonial, financeira e económica (UtilMapInfPatFinEc), e a comunicação social e opinião pública (CSOP), e o controlo dos cidadãos (ControloCid); e, (5) utilidade do relatório (UtilRlt), e a pressão política (PPolítica), e a comunicação social e opinião pública (CSOP), nos quais as correlações são estatisticamente não significativas. Esta insignificância reforça as conclusões das correlações fracas obtidas entre as variáveis dos fatores externos e variável global referente à utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais.

O facto das variáveis ‘pressão política’ (PPolítica) e ‘comunicação social e opinião pública’ (CSOP) e as variáveis latentes da utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais não serem correlacionáveis entre si, à exceção do par ‘utilidade dos mapas de informação patrimonial, financeira e económica’ (UtilMapInfPatFinEc) e ‘pressão política’ (PPolítica), reflete-se no nível de significância ($p\text{-value} < 0,1$) obtido nos resultados das relações entre essas variáveis e a variável global. Isto parece significar que os respondentes não consideram a pressão política e a comunicação social e a opinião pública como fatores, em geral, influenciadores da utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão internas. De um modo geral, os resultados obtidos das correlações de *Spearman* apontam para um relacionamento fraco entre os fatores externos aos municípios e a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais nas tomadas de decisão dos utilizadores internos.

Conforme o Quadro 6.36, as variáveis independentes respeitantes aos fatores organizacionais internos apresentam uma correlação moderada a forte, para um nível de significância de 0,01 ($p\text{-value} < 0,001$). Excetua-se o caso dos itens (1) sobrecarga de trabalho e falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL), (2) sobrecarga de trabalho e falta de experiência profissional no cargo/função que desempenha atualmente, e (3) sobrecarga de trabalho e complexidade da informação financeira elaborada na base de acréscimo ou da especialização dos exercícios, que apresentam uma correlação fraca (o coeficiente de correlação $\rho_{(302)}$ varia entre 0,355 e 0,388). Todas as correlações são positivas.

Os coeficientes de correlação com a variável utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais (variável global – Utilidade) mostram que os fatores internos estão correlacionados positivamente, embora, contrariamente à literatura, os resultados evidenciam correlações fracas (o coeficiente de correlação $\rho_{(302)}$ varia entre 0,129 e 0,249).

As variáveis latentes da utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais estão, de um modo geral, correlacionadas com os fatores organizacionais internos aos municípios. Trata-se, porém, de correlações positivas fracas (o coeficiente de correlação $\rho_{(302)}$ varia entre 0,097 e 0,234) e, entre algumas variáveis, mesmo estatisticamente não significativas, sendo de destacar o caso da variável ‘sobrecarga de trabalho’. Tais resultados parecem significar que os respondentes (decisores políticos e decisores técnicos) não consideram a maioria dos fatores organizacionais internos aos municípios analisados, em geral, influenciadores da utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão internas.

Quadro 6.35: Correlações de *Spearman* entre as variáveis latentes e global da utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais e os fatores externos

	UtilDfsCons	UtilAnexosDfs	UtilMapInfOrçEx	UtilMapInfPatFinEc	UtilRlt	Utilidade	PPolítica	PProbNac	POrgProf	PEntCont	CSOP	ControloCid
UtilDfsCons	1,000											
UtilAnexosDfs	0,410** (0,000)	1,000										
UtilMapInfExOrç	0,226** (0,000)	0,595** (0,000)	1,000									
UtilMapInfPatFinEc	0,324** (0,000)	0,522** (0,000)	0,476** (0,000)	1,000								
UtilRlt	0,356** (0,000)	0,453** (0,000)	0,446** (0,000)	0,440** (0,000)	1,000							
Utilidade	0,693** (0,000)	0,795** (0,000)	0,702** (0,000)	0,741** (0,000)	0,685** (0,000)	1,000						
PPolítica	0,080 (0,166)	0,025 (0,663)	0,072 (0,214)	0,143* (0,013)	0,038 (0,510)	0,099*** (0,087)	1,000					
PProbNac	0,174** (0,002)	0,229** (0,000)	0,173** (0,002)	0,188** (0,001)	0,152** (0,008)	0,249** (0,000)	0,415** (0,000)	1,000				
POrgProf	0,207** (0,000)	0,185** (0,001)	0,161** (0,005)	0,165** (0,004)	0,190** (0,001)	0,247** (0,000)	0,464** (0,000)	0,442** (0,000)	1,000			
PEntCont	0,165** (0,004)	0,151** (0,009)	0,108** (0,000)	0,188** (0,000)	0,193** (0,001)	0,224** (0,000)	0,461** (0,000)	0,491** (0,000)	0,637** (0,000)	1,000		
CSOP	0,093 (0,107)	0,105** (0,069)	0,041 (0,482)	0,076 (0,187)	0,034 (0,553)	0,097*** (0,093)	0,615** (0,000)	0,301** (0,000)	0,446** (0,000)	0,482** (0,000)	1,000	
ControloCid	0,155** (0,007)	0,103*** (0,074)	0,059 (0,306)	0,039 (0,505)	0,096*** (0,096)	0,133* (0,021)	0,337** (0,000)	0,306** (0,000)	0,397** (0,000)	0,482** (0,000)	0,617* (0,000)	1,000

Legenda: Utilidade das demonstrações financeiras consolidadas (UtilDfsCons); Utilidade dos anexos às demonstrações financeiras (UtilAnexosDfs); Utilidade dos mapas de informação orçamental e de execução orçamental (UtilMapInfOrçEx); Utilidade dos mapas de informação patrimonial, financeira e económica (UtilMapInfPatFinEc); Utilidade do relatório (UtilRlt); Utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais (Utilidade); Pressão política (local ou central) (PPolítica); Pressão de um problema nacional (PProbNac); Pressão de organizacionais profissionais (POrgProf); Pressão de entidades de controlo (PEntCont); Comunicação social e opinião pública (CSOP); Controlo dos cidadãos (ControloCid).

* Correlação significativa para um nível de 0,05 (bilateral); ** Correlação significativa para um nível de 0,01 (bilateral); *** Correlação significativa para um nível de 0,1 (bilateral).

Quadro 6.36: Correlações de *Spearman* entre as variáveis latentes e global da utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais e os fatores organizacionais internos

	UtilDfsCons	UtilAnexosDfs	UtilMapInfExOrç	UtilMapInfPatFinEc	UtilRIt	Utilidade	FConFor	FExpProf	ComplInfFin	Resistência	FArt	Sobrecarga	InexMeios
UtilDfsCons	1,000												
UtilAnexosDfs	0,410** (0,000)	1,000											
UtilMapInfExOrç	0,226** (0,000)	0,595** (0,000)	1,000										
UtilMapInfPatFinEc	0,324** (0,000)	0,522** (0,000)	0,476** (0,000)	1,000									
UtilRIt	0,356** (0,000)	0,453** (0,000)	0,446** (0,000)	0,440** (0,000)	1,000								
Utilidade	0,693** (0,000)	0,795** (0,000)	0,702** (0,000)	0,741** (0,000)	0,685** (0,000)	1,000							
FConFor	0,180** (0,002)	0,234** (0,000)	0,207** (0,000)	0,180** (0,002)	0,120* (0,038)	0,249** (0,000)	1,000						
FExpProf	0,129* (0,025)	0,201** (0,000)	0,126* (0,029)	0,170** (0,003)	0,131* (0,023)	0,194** (0,001)	0,718** (0,000)	1,000					
ComplInfFin	0,097*** (0,092)	0,215** (0,000)	0,157** (0,006)	0,137** (0,017)	0,800 (0,167)	0,172** (0,003)	0,669** (0,000)	0,733** (0,000)	1,000				
Resistência	0,181** (0,002)	0,175** (0,002)	0,095 (0,100)	0,134* (0,019)	0,076 (0,186)	0,185** (0,001)	0,605** (0,000)	0,638** (0,000)	0,578** (0,000)	1,000			
FArt	0,142** (0,013)	0,182** (0,001)	0,068 0,237	0,089 0,123	0,102*** 0,077	0,153** (0,008)	0,597** (0,000)	0,570** (0,000)	0,581** (0,000)	0,703** (0,000)	1,000		
Sobrecarga	0,109*** (0,058)	0,159** (0,006)	0,055 ^{ns} (0,340)	0,085 (0,139)	0,085 (0,139)	0,129* 0,025	0,355** (0,000)	0,388** (0,000)	0,386** (0,000)	0,446** (0,000)	0,531** (0,000)	1,000	
InexMeios	0,137* (0,017)	0,210** (0,000)	0,143* (0,013)	0,074 (0,199)	0,097*** (0,094)	0,160** (0,005)	0,513** (0,000)	0,573** (0,000)	0,504** (0,000)	0,557** (0,000)	0,592** (0,000)	0,412** (0,000)	1,000

Legenda: Utilidade das demonstrações financeiras consolidadas (UtilDfsCons); Utilidade dos anexos às demonstrações financeiras (UtilAnexosDfs); Utilidade dos mapas de informação orçamental e de execução orçamental (UtilMapInfExOrç); Utilidade dos mapas de informação patrimonial, financeira e económica (UtilMapInfPatFinEc); Utilidade do relatório (UtilRIt); Utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais (Utilidade); Falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL) (FConFor); Falta de experiência profissional no cargo/função que desempenha atualmente (FExpProf); Complexidade da informação financeira elaborada na base de acréscimo ou da especialização dos exercícios (ComplInfFin); Resistência à mudança (Resistência); Falta de articulação do sistema de informação contabilística com os objetivos e a missão organizacional (FArt); Sobrecarga de trabalho (Sobrecarga); Inexistência de meios informáticos suficientes para poder utilizar a informação de forma oportuna (InexMeios).

* Correlação significativa para um nível de 0,05 (bilateral); ** Correlação significativa para um nível de 0,01 (bilateral); *** Correlação significativa para um nível de 0,1 (bilateral).

Ainda assim, avançou-se para uma análise mais aprofundada, estimando-se o seguinte modelo de regressão linear múltipla:

$$\begin{aligned} Utilidade = & \beta_0 + \beta_1 PPolítica + \beta_2 PProbNac + \beta_3 POrgProf + \beta_4 PEntCont + \beta_5 CSOP + \\ & \beta_6 ControloCid - \beta_7 FConFor - \beta_8 FExpProf - \beta_9 ComplInfFin - \\ & \beta_{10} Resistência - \beta_{11} FArt - \beta_{12} Sobrecarga - \beta_{13} InexMeios + \varepsilon_i \end{aligned}$$

em que Utilidade representa a variável dependente (variável global constituída a partir dos cinco fatores resultantes da análise fatorial), PPolítica, PProbNac, POrgProf, PEntCont, CSOP, ControloCid, FConFor, FExpProf, ComplInfFin, Resistência, FArt, Sobrecarga, InexMeios representam as variáveis independentes potencialmente influenciadoras da utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão internas, e ε_i representa os erros estimados.

Os coeficientes obtidos com a estimação do modelo *Ordinary Least Squares* das variáveis em análise são os apresentados no Quadro 6.37. Para cada variável é apresentado o seu coeficiente estimado e o valor da estatística t no caso da hipótese nula ser verdadeira e o nível de significância mínimo a partir do qual a hipótese nula é rejeitada, para se aferir se as variáveis independentes são significativas para explicarem a dependente (Utilidade).

Quadro 6.37: Resultados da regressão linear múltipla para H₇ e H₈

Modelo	Variáveis ^a	Utilidade ^b				
		Coeficientes não estandardizados		Coeficientes estandardizados		
		β	<i>Erro Standard</i>	β	<i>t</i>	<i>Sig.</i>
1	(Constante)	3,421	0,155	-	25,679	0,000
	PPolítica	-0,031	0,034	-0,069	-0,885	0,377
	PProbNac	0,070	0,038	0,127	1,815	0,070***
	POrgProf	0,104	0,042	0,198	2,465	0,014**
	PEntCont	-0,008	0,042	-0,016	-0,188	0,851
	CSOP	-0,037	0,045	-0,071	-0,825	0,410
	ControloCid	0,018	0,039	0,036	0,470	0,639
	FConFor	0,088	0,040	0,196	2,164	0,031**
	FExpProf	0,017	0,042	0,039	0,404	0,687
	ComplInfFin	-0,028	0,041	-0,060	-0,680	0,497
	Resistência	0,026	0,037	0,062	0,695	0,487
	FArt	-0,033	0,046	-0,068	-0,725	0,469
	Sobrecarga	0,007	0,032	0,015	0,215	0,830
	InexMeios	0,010	0,033	0,023	0,297	0,766
	R	0,337				
	R ²	0,114				
	Adjusted R ²	0,074				
	F	2,842				
		(0,001)**				

a. Variáveis independentes

b. Variável dependente

Método: Enter; n = 302; * significativo para um nível de significância de 0,05; ** significativo para um nível de significância de 0,01; *** significativo para um nível de significância de 0,1

Como seria de esperar, dadas as correlações fracas, os resultados mostram que a variável dependente ou explicada apenas é influenciada significativamente por três variáveis. O modelo estimado apresenta um coeficiente de determinação de 0,074 (*Adjusted R²*), o que significa que as variáveis independentes analisadas explicam somente 7,4% da variação observada na variável utilidade. O modelo estimado apresenta assim pouca robustez ao apresentar um *Adjusted R²* bastante inferior a 50% (valor considerado adequado nos estudos em ciências sociais, segundo Marôco, 2010).

Porém, a estatística *F* (13,280) com um valor de 2,842 associada a um *p-value* igual a 0,001 ($\alpha = 0,05$) permite concluir que o modelo é estatisticamente significativo, ou seja, que o modelo linear é adequado para explicar a relação entre a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão por parte dos utilizadores municipais e os fatores externos e organizacionais internos aos municípios. A utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais é positivamente influenciada apenas pela pressão de organizações

profissionais (POrgProf), pressão de um problema nacional (PProbNac), ambos fatores externos, e pela falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística – POCAL (FConFor), fator organizacional interno ao município. Note-se que, a variável ‘pressão de organizações profissionais’ (POrgProf) é a que mais contribui para o coeficiente de determinação ($\beta = 0,198$). Assim, os coeficientes da reta de regressão são significativos para $\alpha = 0,05$, $\alpha = 0,01$ e $\alpha = 0,001$ apenas para as variáveis PProbNac, POrgProf, ambos fatores externos, e FConFor (fator interno) (constante: $t = 22,020$, PProbNac: $t = 1,816$, POrgProf: $t = 2,465$, FConFor: $t = 2,164$, todas para $\text{Sig} < 0,001 \leq 0,05$). Mediante os resultados obtidos, estabelece-se o seguinte modelo de regressão:

$$\text{Utilidade} = 3,421 + 0,127\text{PProbNac} + 0,198\text{POrgProf} + 0,196\text{FConFor}$$

Procedeu-se à verificação do cumprimento dos pressupostos de normalidade, homocedasticidade e independência dos resíduos (procedimentos indicados por Creswell, 2009 e Marôco, 2010), de modo a garantir a fraca robustez do modelo desenvolvido. O pressuposto da normalidade foi validado através do teste exato da distribuição dos resíduos – teste de *Kolmogorov-Smirnov*, com correção de *Lilliefors* (Quadro 4, Apêndice F). Os resultados indicam a aceitação da hipótese nula de que os resíduos não-estandardizados apresentam uma distribuição normal. Através da estatística de *Durbin-Watson* validou-se o pressuposto da independência dos erros⁸⁶. Tal como em H_1 , os resultados referentes à verificação dos pressupostos são apresentados no Apêndice F, indicando genericamente que os pressupostos se verificaram. Para um nível de significância de 0,05 ($p = 0,060$), a Figura 1 no Apêndice F confirma os resultados da distribuição normal dos resíduos, na medida em que a maioria dos pontos está mais ou menos em cima da diagonal principal.

Verificou-se também o pressuposto da multicolinearidade dos resíduos através dos resultados dos valores da Tolerância e de VIF para cada variável independente. Os valores da Tolerância superiores a zero ($0,338 < \text{Tolerância} < 0,660$) e os resultados do *Variance Inflation Factor* (inferiores a 2,955) revelam que as variáveis independentes presentes no modelo não são

⁸⁶ Como o valor do teste de *Durbin-Watson* é aproximadamente dois ($d = 1,876$, conforme o Quadro 1 do Apêndice F) não se rejeita a hipótese nula, logo considera-se que não existem evidências para se aceitar que os erros não são independentes (Marôco, 2010). Atentos à tabela dos valores críticos de *Durbin-Watson*, para $n = 302$ e $p = 2$, temos $d_L = 1,80$ e $d_U = 1,82$, o que confirma as conclusões tecidas, isto é, não se rejeita H_0 de que os resíduos são independentes.

multicolineares. Adicionalmente, o pressuposto da multicolinearidade dos resíduos é também verificado pelos valores dos *Condition index* (inferiores a 24,587).

O Quadro 3 do Apêndice F da estatística descritiva dos resíduos, dá indicação sobre a possível existência de *outliers* e/ou caso influentes (*Stud. Deleted Residual* = -2,265). De igual modo, o resultado da *Leverage* centrada máxima indica a presença de um *outlier* multivariado (igual a 0,005). A análise da influência das observações *outliers* na qualidade do ajustamento do modelo revelou que o modelo não é significativamente influenciado por *outliers*, pelo que, deste modo, optou-se pela não exclusão dos mesmos. Além disso, foi também considerada a pertinência da inclusão de todas as respostas na análise.

Tendo em atenção o objetivo desta análise – verificar a influência de fatores externos e organizacionais internos aos municípios na utilização/utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais – e, depois de analisado o modelo de regressão linear múltipla, as hipóteses 7 e 8 são corroboradas apenas para três fatores. Deste modo, a utilidade atribuída à informação financeira para apoio às tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses é afetada, de modo positivo, pela pressão de organizações profissionais, pressão de um problema nacional e pela falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL). Note-se que se obteve sinal contrário ao esperado inicialmente para o fator interno – falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL). Tal significa que, no caso dos municípios Portugueses, a falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL) parece afetar positivamente a utilização/utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas. Por outras palavras, o resultado sugere que os decisores internos municipais, que possuem conhecimentos mais baixos e não dispõem de formação adequada sobre o sistema de informação de contabilidade, utilizam e atribuem maior utilidade à informação financeira preparada e divulgada no relato financeiro municipal. Contudo, lembre-se que as correlações obtidas nos fatores organizacionais internos aos municípios foram fracas, pelo que o resultado pode ser questionado.

H₉: O modelo de relato financeiro municipal, de um modo geral, não é adequado para divulgar informação útil para apoio às tomadas de decisão internas.

Com a definição de H₉ foi pretendido averiguar o grau de adequabilidade do atual modelo de relato financeiro municipal, em geral, para a divulgação de informação útil de apoio às tomadas de decisão internas. Através dos resultados obtidos nas estatísticas descritivas (ver Secção 6.3.2), foi possível verificar que a maioria dos decisores internos municipais (aproximadamente 87%) considera o modelo de relato financeiro municipal em geral, não é consideravelmente adequado (níveis 1 a 3 – Nada adequado, Pouco adequado e Moderadamente adequado) para fornecer informação útil para as tomadas de decisão.

De modo a confirmar a tendência das respostas obtidas nas estatísticas descritivas recorreu-se, à semelhança da metodologia adotada para H₄ a H₆, ao teste paramétrico *t-Student* para uma amostra, tomando-se como valor de referência o nível 3 (“Moderadamente adequado”) tendo em consideração a escala definida para averiguar o grau de adequabilidade que o atual modelo de relato financeiro municipal apresenta no que respeita a fornecer informação útil para as tomadas de decisão internas. O nível 3 representa o valor mínimo a partir do qual se considera que o modelo de relato financeiro municipal é consideravelmente adequado para a divulgação de informação útil para as tomadas de decisão internas. Desta forma, pretendeu-se testar: *H₀*: «A média do grau de adequabilidade do relato financeiro municipal é igual ou inferior a 3» e *H_a*: «A média do grau de adequabilidade do relato financeiro municipal é maior que 3». Na aplicação do teste *t* analisou-se a variável global ‘Adequabilidade’.

O Quadro 6.38 mostra as estatísticas *t* da variável analisada. Para um nível de significância de 0,05 não existem evidências estatísticas para se afirmar que o grau de adequabilidade do relato financeiro municipal (Adequabilidade) é igual ou inferior a 3 ($t_{(301)} = 7,142$; $p\text{-value} < 0,00$). Atentos aos resultados do teste *t*, estima-se portanto que, pelo menos com 95% de confiança, a média da variável Adequabilidade está compreendida entre 3,22 e 3,38.

A evidência empírica obtida leva assim a rejeitar H_0 e aceitar H_a . Deste modo, H_9 é rejeitada.

Quadro 6.38: Teste *t*-Student One-Sample para H_9

	<i>Test Value = 3</i>					
	<i>t</i>	<i>df</i>	<i>Sig. (2-tailed)</i>	<i>Mean difference</i>	<i>95% Confidence interval of the difference</i>	
					<i>Lower</i>	<i>Upper</i>
Adequabilidade	7,142	301	0,000	0,29470	0,2135	0,3759

De uma forma mais detalhada, analisou-se também a independência entre as variáveis correspondentes aos itens “*A informação financeira satisfaz a generalidade das suas necessidades?*” (questão 12.7), medido na escala de 1-“Nunca” a 5-“Sempre” e “*O grau de adequabilidade que o modelo de relato financeiro apresenta no que respeita a fornecer informação útil para as tomadas de decisão internas*” (questão 8 do questionário), medido na escala de 1-“Nada adequado” a 5-“Muito adequado”. Para o efeito recorreu-se ao teste de independência do Qui-quadrado através do qual pretendeu-se testar H_0 : «*O grau de satisfação dos utilizadores internos relativamente ao modelo de relato financeiro no tocante às suas necessidades de informação é independente do grau de adequabilidade que esse modelo apresenta no que respeita a fornecer informação útil para as tomadas de decisão internas*» e H_a : «*Existe relação entre o grau de satisfação dos utilizadores internos relativamente ao modelo de relato financeiro no tocante às suas necessidades de informação e o grau de adequabilidade que esse modelo apresenta no que respeita a fornecer informação útil para as tomadas de decisão internas*». Para um nível de significância de 0,001, existem evidências estatísticas para se afirmar que o grau de satisfação dos utilizadores internos, relativamente ao modelo de relato financeiro municipal no tocante às suas necessidades de informação, e o grau de adequabilidade que esse modelo apresenta, no que respeita a fornecer informação útil para as tomadas de decisão internas, estão relacionados ($\chi^2_{(12)} = 63,572$; $p\text{-value} = 0,000$). Os resultados permitem, assim, aceitar H_a .

H₁₀: Quanto maior a oportunidade da informação financeira disponibilizada, maior será a utilidade dessa informação para as tomadas de decisão internas.

Esta hipótese analisa em que medida a utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas varia em termos da sua oportunidade na divulgação para os decisores municipais. A oportunidade na divulgação da informação financeira é, segundo evidências empíricas (e.g., Laspley, 1992; Brusca, 1997; Grossi & Reichard, 2009), um fator que pode incrementar a utilidade da informação financeira para o processo de tomada de decisões municipais.

Para testar H₁₀ recorreu-se à determinação do coeficiente de correlação de *Spearman*. Foram incluídas na análise as variáveis ‘oportunidade na divulgação da informação financeira’ (Oportunidade), ‘utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais’ (Utilidade), ‘utilidade da informação financeira divulgada no Balanço’ (UtilBalanço), ‘utilidade da informação divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza’ (UtilDr) e ‘utilidade global da informação de outros documentos ou tipos de informação’ (UtilInfCompl).

Os resultados obtidos encontram-se sintetizados no Quadro 6.39. Consta-se que, de um modo geral, existe uma associação positiva, embora fraca, entre a oportunidade na divulgação da informação financeira e a utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas, para um nível de significância de 0,01 (o coeficiente de correlação linear $\rho_{(302)}$ varia entre 0,187 e 0,300). Verifica-se, assim, que quando aumenta a oportunidade na divulgação da informação financeira aumenta também a utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas, ainda que ligeiramente. Deste modo, os resultados obtidos permitem corroborar, mas talvez não com muita segurança, H₁₀.

Quadro 6.39: Correlações de *Spearman* para testar H_{10}

	Oportunidade	Utilidade	UtilBalanço	UtilDr	UtilInfCompl
Oportunidade	1,000				
Utilidade	0,300** (0,000)	1,000			
UtilBalanço	0,187** (0,000)	0,644** (0,000)			
UtilDr	0,260** (0,000)	0,720** (0,000)	0,747** (0,000)	1,000	
UtilInfCompl	0,242** (0,000)	0,779** (0,000)	0,635** (0,000)	0,696** (0,000)	1,000

Legenda: Oportunidade na divulgação da informação financeira (Oportunidade); Utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais (Utilidade); Utilidade da informação divulgada no Balanço (UtilBalanço); Utilidade da informação financeira divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza (UtilDr); Utilidade global de outros documentos ou tipos de informação (UtilInfCompl).

** Correlação significativa a um nível de significância de 0,01 (bilateral).

H_{11} : *Existe uma associação positiva entre o controlo interno a que a informação financeira está sujeita e a utilidade dessa informação para as tomadas de decisão internas.*

Para testar H_{11} recorreu-se à determinação do coeficiente de correlação de *Spearman* das variáveis controlo interno a que a informação financeira está sujeita (Controlo interno), ‘utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais’ (Utilidade – variável global), ‘utilidade da informação financeira divulgada no Balanço’ (UtilBalanço), ‘utilidade da informação divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza’ (UtilDr) e ‘utilidade global da informação de outros documentos ou tipos de informação’ (UtilInfCompl – variável global).

O Quadro 6.40 apresenta as correlações de *Spearman* entre as variáveis estudadas. Para um nível de significância de 0,01, existem evidências estatísticas para se afirmar que o controlo interno a que a informação financeira está sujeita e a utilidade dessa informação para as tomadas de decisão internas estão associados positivamente. De facto, verifica-se que existe uma associação moderada e direta entre o controlo interno a que a informação financeira está sujeita e a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais (Utilidade – variável global), a utilidade da informação divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza (UtilDr) e a utilidade global da informação de outros documentos ou tipos de informação (UtilInfComp – variável global) (o coeficiente de correlação linear $\rho_{(302)}$ varia entre 0,436 e 0,468). Entre o controlo interno a que a informação financeira está sujeita e a utilidade da informação financeira divulgada no Balanço (UtilBalanço), verifica-se também uma associação positiva,

mas fraca ($\rho_{(302)} = 0,322$). Os resultados obtidos permitem, deste modo, corroborar, genericamente e com alguma segurança, H_{11} .

Quadro 6.40: Correlações de Spearman para testar H_{11}

	Controlo interno	Utilidade	UtilBalanço	UtilDr	UtilInfCompl
Controlo interno	1,000				
Utilidade	0,464** (0,000)	1,000			
UtilBalanço	0,322** (0,000)	0,644** (0,000)			
UtilDr	0,436** (0,000)	0,720** (0,000)	0,747** (0,000)	1,000	
UtilInfCompl	0,468** (0,000)	0,779** (0,000)	0,635** (0,000)	0,696** (0,000)	1,000

Legenda: Controlo interno a que a informação financeira está sujeita (Controlo interno); Utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais (Utilidade – variável global); Utilidade da informação divulgada no Balanço (UtilBalanço); Utilidade da informação financeira divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza (UtilDr); Utilidade global de outros documentos ou tipos de informação (UtilInfCompl – variável global).

** Correlação significativa a um nível de significância de 0,01 (bilateral).

6.4 Discussão dos resultados

Como foi referido, a parte quantitativa do estudo empírico, realizada através do questionário, pretendeu investigar as perceções dos decisores sobre a utilidade para as tomadas de decisão internas da informação financeira divulgada na prestação de contas pelos municípios Portugueses, tendo por base o paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades. Em tal análise procurou-se, sempre que possível, separar decisores políticos e decisores técnicos.

Com base nos pressupostos do paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades, de modo a identificar as principais necessidades de informação dos utilizadores internos municipais para apoio às tomadas de decisão, foi analisada a influência das suas necessidades de informação financeira na utilidade que atribuem às demonstrações financeiras e orçamentais; bem como a relação entre a sua área de formação e experiência profissional e suas necessidades de informação financeira.

Em termos gerais, os resultados obtidos das estatísticas descritivas revelam que os utilizadores internos dos municípios Portugueses acham muito necessária a informação divulgada no atual relato financeiro municipal em Portugal para as suas tomadas de decisão. Porém, também acham útil outro tipo de informação e documentos contabilísticos de divulgação não obrigatória. Tais resultados sugerem primeiramente que as necessidades de informação financeira e a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais estão associadas entre si; a associação é, porém, moderada. As demonstrações financeiras e orçamentais tornam-se úteis para os utilizadores internos quando estes veem satisfeitas as suas necessidades de informação. Deste modo, como seria de esperar, as correlações observadas permitem considerar que quanto mais as demonstrações financeiras e orçamentais satisfizerem as necessidades de informação financeira e de gestão dos seus utilizadores, maior será a utilidade dessas demonstrações para as tomadas de decisão internas. Os resultados obtidos mostraram que os decisores internos têm necessidades de informação financeira, para as tomadas de decisão internas, sobretudo referentes à capacidade de endividamento do município, à sua situação financeira e patrimonial, e ao montante das despesas municipais (investimentos e despesas correntes) realizadas. As diferenças relativamente às necessidades de informação financeira e de gestão para as tomadas de decisão internas não se revelam

estatisticamente significativas entre os grupos de decisores (políticos e técnicos). O modelo de regressão linear múltipla estimado permitiu verificar que a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais não é, no seu todo, influenciada pelas necessidades de informação financeira e de gestão, obtendo evidência empírica que corrobora H_1 apenas parcialmente. Somente as necessidades de informação financeira voluntária e as necessidades de informação orçamental e patrimonial são determinantes da utilidade do relato financeiro municipal em Portugal. Note-se que, os resultados das necessidades de informação fornecida pela Contabilidade de Custos não influenciarem a utilidade do relato da informação financeira pode ser justificado pelo facto da informação produzida por este subsistema contabilístico não ser obrigatória de incluir no relato. Este resultado confirma, ainda que parcialmente, as conclusões dos estudos realizados por Hay & Antonio (1990), Daniels & Daniels (1991), Collins *et al.* (1991), Brusca (1997), Tayib *et al.* (1999), López & Caba (2004), Yamamoto (2008) e Grossi & Reichard (2009). Em simultâneo, mostra o papel do paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades também para explicar a reforma da Contabilidade Pública (particularmente municipal) em Portugal, designadamente na introdução e adoção de um sistema contabilístico e de relato financeiro que, face ao tradicional permite a elaboração e divulgação de mais e melhor informação, subsequentemente mais útil aos seus utilizadores (Jones & Pendlebury, 2000).

Porém, não se obteve evidência empírica para suportar H_2 e H_3 . Os resultados obtidos revelaram que não existe associação entre a área de formação e a experiência profissional no cargo dos utilizadores internos municipais e as respetivas necessidades de informação financeira. Assim, contrariando as conclusões dos estudos de Brusca (1997) e Yamamoto (2008), podemos afirmar que, nos municípios Portugueses, nem a área de formação dos decisores internos, nem a sua experiência profissional (antiguidade) no cargo, parecem ter qualquer associação com as suas necessidades de informação para as tomadas de decisão internas. Note-se que, apesar dos resultados serem contrários aos outros estudos referidos, os valores obtidos para os *Odds Ratio* tendem para essas mesmas conclusões. O facto dos estudos apontados não estarem focados nas tomadas de decisão e incidirem sobre utilizadores quer externos quer internos, pode justificar esta diferença nas conclusões. Recorde-se que os resultados obtidos no teste estatístico *Odds Ratio* permitem concluir que o grupo de decisores com formação na área gestionária e com experiência profissional considerável no cargo tende a ter mais necessidades de informação financeira e de gestão do que o grupo com formação

em outra área e com experiência profissional reduzida no cargo. Estes resultados encontram, também como para H_1 , justificação no paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades, uma vez que são os decisores da área gestonária e com mais experiência que tendem ter mais necessidades de informação e, por isso, consideram mais útil o relato financeira municipal para apoio às tomadas de decisão internas.

Quanto ao grau de utilidade dos documentos de prestação de contas (de entre os atualmente obrigatórios), os resultados mostram a sua elevada utilidade para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais. A análise empírica descritiva evidencia que o Relatório de Gestão e o Mapa do Endividamento Autárquico (empréstimos e outras dívidas a terceiros) constituem os documentos de prestação de contas obrigatórios de utilidade mais elevada para as tomadas de decisão dos respondentes-decisores. Os Mapas de Modificações ao Orçamento da Despesa e da Receita, o Mapa de Modificações ao PPI, os Mapas dos Ativos de Rendimento Fixo e Variável e a Demonstração da Variação da Produção são os documentos que apresentam utilidade mais reduzida, mas ainda assim superior ao valor intermédio da escala. Apesar de não se verificarem diferenças estatisticamente significativas na utilidade do relato financeiro, preparado e divulgado nos municípios Portugueses, atribuída por decisores políticos e técnicos, verificou-se que, de um modo geral, é o grupo dos decisores técnicos que atribui maior utilidade aos documentos de prestação de contas. A utilidade elevada atribuída ao relato financeiro municipal está relacionada com a maior necessidade de utilização do mesmo. A evidência empírica obtida não permitiu, deste modo, corroborar H_4 , que admitia que a informação dos documentos obrigatórios da prestação de contas seria de reduzida utilidade para as tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses. Os resultados obtidos são contraditórios às conclusões de Barton (2002, 2004) e Carnegie & West (2005), que, tal como neste trabalho, admitiam que os documentos de prestação de contas não são muito úteis para as tomadas de decisão, havendo necessidade de os completar. A evidência empírica mostra assim que a reforma da Contabilidade Autárquica em Portugal parece realmente ter proporcionado um relato financeiro mais útil para decisões internas municipais, mais uma vez encontrando alguma justificação na teoria dos utilizadores e suas necessidades.

Com respeito à utilidade da informação em base de acréscimo, os resultados da análise descritiva revelam que, de um modo geral, os mapas elaborados na base de caixa são os que revelam maior utilidade, ainda que com reduzida diferença, para as tomadas de decisão

internas, quando comparados com os mapas de informação patrimonial, financeira e económica, elaborados na base de acréscimo. No entanto, verifica-se que a utilidade atribuída pelos respondentes-decisores aos mapas elaborados na base de acréscimo é, ainda assim elevada, o que significa que os utilizadores-decisores começam a utilizar mais a informação preparada pela contabilidade de acréscimo para o processo de tomada de decisões internas. Resultados também confirmados no teste de H_5 . Tais evidências sugerem que a utilidade da informação preparada na base de acréscimo, percebida pelos decisores internos, está a aumentar. Tal facto pode ser justificado pela familiaridade dos respondentes-decisores com essa informação e mais experiência com o sistema atual de Contabilidade Autárquica, na medida em que já decorreu mais de uma década após a sua introdução com o POCAL. Verificaram-se algumas diferenças, ainda que reduzidas, entre os grupos de decisores – políticos e técnicos – no que respeita à utilidade atribuída à informação preparada na base de acréscimo nos municípios Portugueses, no contexto das tomadas de decisão internas. Nos casos em que as diferenças se revelam estatisticamente significativas, os resultados obtidos permitem concluir, à semelhança de Paulsson (2006), que são os decisores técnicos que atribuem maior utilidade à informação preparada na base de acréscimo. Assim, não se obteve evidência empírica que permita aceitar a hipótese H_5 de que a informação de caráter patrimonial e económico, elaborada na base de acréscimo, é (continua a ser) de reduzida utilidade para os utilizadores internos para apoio às tomadas de decisão. Este resultado sugere que a informação elaborada na base de acréscimo tem, de facto, utilidade para as tomadas de decisão internas (ou pelo menos a sua utilidade tem sido cada vez mais reconhecida), à semelhança da utilidade atribuída à informação na base de caixa. Esta evidência empírica confirma, para os municípios Portugueses, as conclusões de Guthrie (1998), Chan (2003), Van der Hoek (2005), Kober *et al.* (2010) e Andriani *et al.* (2010), o que está de acordo, mais uma vez, com os pressupostos do paradigma dos utilizadores de informação e suas necessidades.

Encontrou-se também evidência empírica de que os utilizadores internos municipais, para além de atribuírem bastante utilidade aos documentos de prestação de contas (de entre os atualmente obrigatórios), também consideram útil a preparação e divulgação de outro tipo de informação complementar para as tomadas de decisão internas. Estes resultados são consistentes com outros estudos que mostraram que, embora o relato da informação financeira seja útil (e.g., Brusca, 1997; Mack & Ryan, 2006) é também atribuída bastante utilidade a

outros tipos de informação de preparação e divulgação não obrigatória (e.g., Lee, 2008), que ajudam a tomar decisões de forma mais racional e lógica. Particularmente, Ter Bogt (2004) e Lee (2008) mostraram que os utilizadores da informação financeira atribuem utilidade, para além da informação de preparação e divulgação obrigatória no relato financeiro, à informação sobre a *performance* na provisão de serviços e de carácter não financeiro. As diferenças relativamente à utilidade de outros documentos ou tipos de informação para as tomadas de decisão internas não se revelam estatisticamente significativas entre os grupos de decisores. Porém, os resultados obtidos no teste de hipóteses não permitiram corroborar totalmente H_6 , na medida em que são atribuídos diferentes graus de utilidade aos diferentes tipos de informação ou outros documentos. À informação obtida através de indicadores elaborados com base na execução do Orçamento é atribuída utilidade elevada para o caso dos decisores internos nos municípios Portugueses. Estes resultados vão também de encontro aos de Jones *et al.* (1985), Hay & António (1990), cujos estudos revelam utilidade da informação sobre resultados orçamentais e indicadores de eficiência e eficácia. De certo modo, esta evidência empírica encontra suporte também no paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades.

Para além da utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais poder estar relacionada com as necessidades de informação dos utilizadores, conforme corroboram as conclusões de H_1 assente no paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades de informação, existe evidência empírica (Pallot, 1997; Guthrie, 1998; Stanton & Stanton, 1998; Newberry, 2002; Hodges & Mellett, 2003; Mack & Ryan, 2006; Paulsson, 2006; Cohen *et al.*, 2007; Askim, 2008; Yamamoto 2008; Lee, 2008; Cohen, 2009; Taylor, 2009; Grossi & Reichard, 2009) que aponta que essa utilidade depende também de inúmeros fatores externos e internos aos municípios. Suportando-nos nas teorias da contingência e institucional, pretendeu-se identificar os principais fatores externos e organizacionais internos que potencialmente afetam a utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão nos municípios Portugueses, pelo facto de condicionarem a adoção do novo sistema contabilístico e relato financeiro, enquanto mudança organizacional. Em termos gerais, os resultados providenciam uma fraca evidência empírica para suportar as hipóteses em relação à influência de fatores externos e os internos aos municípios na utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais (H_7 e H_8), que são corroboradas apenas parcialmente, não indo assim ao encontro aos pressupostos das referidas teorias.

Os resultados obtidos permitiram verificar que apenas a pressão de um problema nacional e a pressão de organizações profissionais constituem os únicos fatores externos, de entre os considerados, que potencialmente mais influenciam a utilização/utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas. Tais resultados encontram suporte na teoria da contingência ao constituírem variáveis que explicam as mudanças organizacionais, nomeadamente a adoção do novo sistema de Contabilidade Autárquica e, consequentemente, as alterações introduzidas no modelo de relato financeiro municipal vigente em Portugal. Adicionalmente há diferenças estatisticamente significativas entre os grupos de decisores relativamente ao grau de influência dos fatores externos potencialmente influenciadores da utilização/utilidade da informação financeira. Apesar de não serem determinantes estatisticamente significativos, a pressão política e a comunicação social e opinião pública revelaram, no grupo de decisores técnicos, uma média superior de influência sobre a utilização/utilidade da informação financeira, quando comparados com o grupo de decisores políticos.

Quanto aos fatores organizacionais internos municipais potencialmente mais influenciadores da utilização/utilidade da informação financeira, os resultados obtidos da análise descritiva revelaram que os decisores internos atribuem médias elevadas à sobrecarga do trabalho e à falta de articulação do sistema de informação contabilística com os objetivos e a missão organizacional. As diferenças entre os grupos de decisores, relativamente aos fatores organizacionais internos mostraram ser estatisticamente significativas para o fator sobrecarga do trabalho, revelando um grau de influência superior no grupo de decisores técnicos. Em relação aos fatores organizacionais internos aos municípios, os resultados inicialmente obtidos, através do coeficiente de *Spearman*, revelam que a utilidade/utilização das demonstrações financeiras e orçamentais está, de um modo geral, correlacionada com os fatores internos, mas trata-se de uma correlação bastante fraca, inferior até às correlações observadas para os fatores externos. Verificou-se também que alguns fatores apresentam correlações insignificantes, como foi o caso do fator sobrecarga de trabalho; resultados inesperados face aos resultados obtidos na análise descritiva. Tais resultados parecem indicar que a adoção das práticas contabilísticas do setor privado no sistema de Contabilidade Autárquica (que resultou na preparação e divulgação de nova informação preparada da base de acréscimo para as tomadas de decisão) ocorreu como resposta às pressões institucionais

exercidas sobre as entidades locais, reforçando deste modo o papel da teoria institucional na explicação das reformas adotadas no Setor Público, designadamente na Administração Local.

Se por um lado, através dos resultados das estatísticas descritivas, parece que os fatores externos e organizacionais internos são potencialmente influenciadores da utilização-utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas, por outro os resultados do modelo de regressão linear múltipla estimado mostram que os fatores externos e organizacionais internos explicam uma percentagem muito reduzida da variação observada na utilidade da informação financeira. Porém, atentos aos resultados das correlações tais conclusões não são de estranhar. Especificamente, a utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais é positivamente influenciada apenas pela pressão de organizações profissionais, pela pressão de um problema nacional (ambos fatores externos) e pela falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (fator organizacional interno). Para estes fatores foi obtida evidência empírica, embora fraca, que permitiu suportar apenas parcialmente H_7 e H_8 respetivamente, corroborando as conclusões dos estudos de Pallot (1997), Guthrie (1998) Stanton & Stanton, (1998), Newberry (2002), Hodges & Mellett (2003); Paulsson (2006), Cohen *et al.* (2007), Askim (2008), Cohen (2009) e Grossi & Reichard (2009). De certa forma, há alguma evidência que encontra suporte em alguns pressupostos das teorias da contingência e institucional acerca das relações entre aspetos do contexto interno e externo de uma entidade pública e a sua capacidade de gestão, designadamente na utilização/utilidade da informação divulgada no relato financeiro municipal para apoio ao processo de tomada de decisões internas.

Adicionalmente, a evidência empírica obtida do modelo de regressão linear múltipla estimado revela que dos fatores organizacionais internos aos municípios analisados, apenas a falta de conhecimento e a formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL) determina positiva e significativamente a utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais no processo de tomada de decisão. Este resultado é inesperado e não está totalmente de acordo com alguns resultados empíricos que mostram a influência dos vários fatores analisados na utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais e através dos quais era esperado obter sinal negativo para o fator referido (e.g., Askim, 2008; Yamamoto, 2008; Grossi & Reichard, 2009).

Não foram encontradas evidências empíricas que permitam corroborar H₉, indo assim ao encontro das ideias do paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades na explicação da mudança do sistema de informação contabilística e relato financeiro para preparação e divulgação de informação mais útil para as tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses. Os resultados obtidos sugerem que o atual modelo de relato financeiro municipal é, de um modo geral, adequado para divulgar informação útil para apoio às tomadas de decisão internas. Esta conclusão vai ao encontro do grau de utilidade atribuída às demonstrações financeiras de divulgação obrigatória no âmbito do POCAL, ou seja, a não confirmação de H₉ está também associada à rejeição de H₄. Porém, os resultados sugerem uma maior adequabilidade do relato financeiro municipal para a divulgação de informação útil para as tomadas de decisão internas, caso viesse a ser incluída outro tipo de informação, como por exemplo o Relatório de Gestão consolidado ou se se verificasse concordância das bases contabilísticas entre as Contabilidades Orçamental e Patrimonial ou, ainda, o modelo de relato financeiro municipal passasse a incluir mapas da Contabilidade de Custos. Deste modo, os resultados para os municípios Portugueses tendem a contrariar, ainda que parcialmente, a literatura internacional que mostra que o modelo de relato financeiro obrigatório para os Governos Locais, adaptado do setor empresarial, não parece ser o mais adequado para fornecer informação financeira útil para apoio às tomadas de decisão dos utilizadores internos (e.g., Brusca, 1997; Olson & Shalin-Andersson, 1998; Guthrie *et al.* 1998; Mack, 2004; Ezzamel *et al.*, 2007). Com efeito, os decisores municipais, ao considerarem que a inclusão de outro tipo de informação, no atual modelo de relato financeiro em vigor nos municípios Portugueses, aumentaria a sua adequabilidade para divulgar informação útil para apoiar o processo de tomada de decisão, sugerem que, apesar de geralmente adequado, o mesmo também não é totalmente adequado para as decisões internas, conforme os estudos referidos. Adicionalmente, os decisores políticos consideram uma menor adequabilidade do atual modelo de relato financeiro municipal quando comparados com os decisores técnicos.

Os resultados obtidos encontram justificação óbvia no paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades, mas também na teoria da legitimidade e seguindo a abordagem institucional: os decisores internos municipais procuram legitimar as suas decisões baseando-as em informação cuja preparação e divulgação é requerida pela lei, de modo a justificarem o que é decidido, sobretudo para o exterior da organização. Relembre-se que com a publicação do POCAL, em 1999, os municípios passaram a estar obrigados à aplicação do

atual sistema contabilístico, a partir do qual passaram a dispor de mais informação para fundamentar as suas decisões.

Avaliando em que medida a oportunidade na divulgação da informação financeira a torna mais/menos útil para as tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses, obteve-se evidência empírica que permitiu corroborar a hipótese H_{10} . Assim, quanto maior a oportunidade da informação financeira disponibilizada, maior será utilidade dessa informação para as tomadas de decisão internas. No entanto, os resultados sugerem que a associação positiva existente é fraca, pelo que a hipótese é confirmada, mas com alguma prudência. Este resultado está de acordo com o princípio de que a divulgação de informação oportuna é atribuída maior utilidade para as tomadas de decisão por parte dos utilizadores municipais (Laspley, 1992; Brusca, 1997; Grossi & Reichard, 2009, IPSASB:CF-ED 1, 2010), estando também de acordo com o paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades. Além disso, os resultados da estatística descritiva revelaram que a maioria dos decisores internos (políticos e técnicos) municipais considera que a informação financeira divulgada é atualizada. Também se verificou que, em termos médios, é o grupo de decisores técnicos quem atribui um grau mais elevado à oportunidade na divulgação da informação financeira quando comparados com o grupo de decisores políticos. As diferenças relativamente à oportunidade na divulgação da informação financeira para as tomadas de decisão internas revelaram-se estatisticamente significativas entre os grupos de decisores.

Em relação à importância do controlo interno a que está sujeita a informação financeira municipal e em que medida esse controlo aumenta a utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas, a evidência empírica obtida é mais forte, em especial no que toca à utilidade da informação divulgada nas demonstrações financeiras e orçamentais, na Demonstração dos Resultados por natureza, e noutros documentos ou tipos de informação. Deste modo, obteve-se evidência empírica para suportar com segurança H_{11} , justificada pelos pressupostos do paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades. Este resultado é consistente com as conclusões de Brusca (1997) e Yamamoto (2008). Em síntese, os resultados confirmam que existe uma associação positiva entre o controlo interno a que a informação financeira está sujeita e a utilidade dessa mesma informação para as tomadas de decisão. Refira-se ainda que, da análise empírica descritiva realizada, verificou-se que os diferentes tipos de controlo interno a que a informação financeira está sujeita são, de um

modo geral, bastante importantes, destacando-se o controlo interno contabilístico. Os resultados mostraram também que é o grupo de decisores políticos que atribui, em média, maior importância aos diferentes tipos de controlo interno, quando comparado com o grupo de decisores técnicos.

O Quadro 6.41 apresenta um resumo dos resultados das hipóteses de investigação formuladas.

Quadro 6.41: Síntese dos resultados das hipóteses de investigação

Hipóteses formuladas		Validação
Hipótese 1	A utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais, para ambos os tipos de decisores internos (políticos e técnicos) é influenciada pelas suas necessidades de informação financeira e de gestão.	Parcialmente confirmada (apenas para as necessidades de informação financeira voluntária – NecInfVol e as necessidades de informação orçamental e patrimonial – NecInfOrçPat)
Hipótese 2	A área de formação dos utilizadores internos está diretamente relacionada com as necessidades de informação financeira e de gestão.	Rejeitada
Hipótese 3	A experiência profissional dos utilizadores internos está diretamente relacionada com as necessidades de informação financeira e de gestão.	Rejeitada
Hipótese 4	A informação dos documentos obrigatórios da prestação de contas é de reduzida utilidade para as tomadas de decisão internas.	Rejeitada
Hipótese 5	A informação de carácter patrimonial e económico, elaborada na base de acréscimo, é de reduzida utilidade para os utilizadores internos para apoio às tomadas de decisão.	Rejeitada
Hipótese 6	A informação complementar incluída na prestação de contas é de elevada utilidade para as tomadas de decisão internas.	Parcialmente confirmada (apenas foi obtida utilidade elevada para os indicadores abrangendo informação orçamental – UtilIndOrç)
Hipótese 7	Existem vários fatores externos aos municípios que influenciam a utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais.	Parcialmente confirmada (apenas para a pressão de organizações profissionais – POrgProf e de um problema nacional – PProbNac)
Hipótese 8	Existem vários fatores organizacionais internos aos municípios que influenciam a utilidade atribuída às demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais.	Parcialmente confirmada (apenas para a falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística – FConFor)
Hipótese 9	O modelo de relato financeiro municipal, de um modo geral, não é adequado para divulgar informação útil para apoio às tomadas de decisão internas.	Não confirmada
Hipótese 10	Quanto maior a oportunidade da informação financeira disponibilizada, maior será a utilidade dessa informação para as tomadas de decisão internas.	Confirmada
Hipótese 11	Existe uma associação positiva entre o controlo interno a que a informação financeira está sujeita e a utilidade dessa informação para as tomadas de decisão internas.	Confirmada

CAPÍTULO VII.

A informação financeira e as tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses – análise qualitativa

Capítulo VII. A informação financeira e as tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses – análise qualitativa

No que respeita à análise qualitativa, apresentam-se e analisam-se os múltiplos casos estudados. Assim, neste capítulo é primeiramente apresentado o processo de recolha e o tratamento dos dados, seguindo-se a apresentação e análise dos estudos de caso. Cada um destes casos é apresentado de forma individual apresentando uma síntese das principais questões analisadas nas entrevistas. Posteriormente apresenta-se uma análise comparativa dos casos estudados e a discussão dos resultados.

7.1 Recolha de dados por entrevistas

Tendo presente que os critérios que devem presidir à escolha de uma amostra passam pela adequação aos objetivos do estudo e pela diversidade dos inquiridos (Fontana & Frey, 2008) e, ainda, que a investigação qualitativa se apresenta mais flexível na escolha das técnicas de amostragem, relativamente aos estudos quantitativos (Patton, 2002), o processo de seleção da amostra que foi aplicado nos estudos de caso é conhecido como **amostra teórica ou propositada** (Strauss & Corbin, 1990). Este tipo de amostragem permite selecionar, de acordo com os objetivos do estudo, subgrupos de análise dentro da população, de forma a encontrar os informadores pretendidos (Patton, 2002). Isto é, consiste na procura de sujeitos que reúnem as características fundamentais para englobarem a amostra. Neste sentido, a

seleção da amostra deve ser feita de acordo com propósitos e critérios específicos, seleccionando apenas os indivíduos que satisfaçam critérios pré-definidos.

Assim, a seleção dos casos teve, desde logo, em conta o facto de cronologicamente se tratar de um processo de recolha de dados que foi antecedido pela aplicação de um inquérito por questionário aos decisores internos municipais.

Tendo em conta que se procuravam casos contrastantes (conforme referido), do questionário procedeu-se:

- à seleção dos respondentes que tinham assinalado os níveis de escala de resposta mais baixa (1-“Nada adequado” e 2-“Pouco adequado”) e mais alta (4-“Totalmente adequado” e 5-“Muito adequado”) à questão 8 do questionário (*“Qual o grau de adequabilidade que o modelo de relato financeiro municipal, em vigor, apresenta no que respeita a fornecer informação útil para as tomadas de decisão internas?”*);
- ao cruzamento com as respostas às questões 1 (*“Indique o grau de necessidade dos seguintes itens de informação financeira e de gestão para as suas tomadas de decisão internas”*) e 5 do questionário (*“Para as suas tomadas de decisão, indique outros documentos contabilísticos ou tipos de informação, para além dos obrigatoriamente divulgados, que considere úteis”*). Particularmente, respondentes que tinham selecionado as escalas mais baixas (1-“Nada necessário/útil” e 2-“Pouco necessário/útil”) ou mais altas (4-“Totalmente necessário/útil” e 5-“Muito necessário/útil”) relativamente ao grau de necessidade de informação financeira e de gestão (questão 1) e à utilidade de outros documentos contabilísticos ou tipos de informação, para além dos obrigatoriamente divulgados, para as tomadas de decisão (questão 5).

Para além dos critérios referidos, os casos contrastantes foram também selecionados segundo a dimensão e a localização geográfica (conforme NUTS II) do município. Esta diversidade revela-se adequada quando a investigação, como é o caso desta, procura recolher aspetos comuns (Patton, 2002), uma vez que, a não ser assim, corre-se o risco de que estes aspetos sejam específicos de um único grupo municípios.

De acordo com Yin (2009), os casos utilizados não devem ser vistos como uma série de inquiridos, mas como experiências individualizadas, pelo que é a lógica da replicação, e não

da representatividade, que impera. A amostra é teórica ou propositada e tem um objetivo em mente, procurando incluir os casos que fornecem maior informação (Patton, 2002), e guiada pelo princípio da saturação, isto é, termina quando a informação de casos adicionais nada acrescenta à base inicial (Eisenhardt, 1989). Eisenhardt (1989) conclui que o espectro generalizadamente aceite vai desde um mínimo de 2 a 4 casos até um máximo de 10 a 12 casos. Também, segundo Stake (1995), tal número seria suficiente, já que um número inferior ao mínimo dificultaria a geração de teoria e um número superior ao máximo tornaria a análise demasiado complexa (Eisenhardt, 1989). Por sua vez, Yin (2009) ressalta que a não preocupação com os critérios de amostragem confere uma condição de irrelevância. A quantidade está assim mais próxima do julgamento do pesquisador do que de critérios de significância. O que se estima é o nível de certeza (e incerteza) que o pesquisador tem sobre padrões homogêneos ou heterogêneos de comportamento.

Num estudo de caso a seleção da amostra adquire realmente um sentido muito particular (Creswell, 2009). Embora a sua escolha seja bastante importante, Stake (1995) adverte que a investigação, num estudo de caso, não é baseada em amostragem. A amostra selecionada num estudo de caso evidencia características distintas das amostras probabilísticas presentes nas investigações de carácter quantitativo (Guba & Lincoln, 1994; Yin, 2009). Na investigação de carácter qualitativo, (1) os processos de amostragem são dinâmicos e sequenciais; (2) a amostra é ajustada automaticamente sempre que surjam novas hipóteses de trabalho; e, (3) o processo de amostragem só fica concluído quando se esgota a informação a extrair através do confronto das várias fontes de evidência (Guba & Lincoln, 1994; Yin, 2009).

Tendo presente estes princípios, foram selecionados cinco municípios que constituem os estudos de caso: dois têm a sua localização na região Norte e três na região Centro de Portugal. Quanto à dimensão por número de habitantes foram selecionados um município grande, dois médios e dois pequenos.

O contacto com municípios pertencentes a diferentes regiões e de dimensões diversas revelou-se enriquecedor para a comparação dos vários contextos inerentes aos municípios estudados. Por exemplo, no que respeita ao processo de tomada de decisão e/ou à atuação no âmbito da prestação de serviços aos cidadãos. A comparação efetuada não teve qualquer pretensão estatística mas foi baseada numa replicação lógica do observado.

Eisenhardt (1989), Quivy & Campenhoudt (2003) e Creswell (2009) afirmam que, na base da seleção dos entrevistados deverá estar a sua posição, o facto de estarem envolvidos diretamente na ação ou responsabilidades, além de terem um bom conhecimento do problema, podendo explicar as suas execuções e justificá-las. Considerando que a investigação qualitativa efetuada pretendia complementar a investigação de carácter quantitativo, entendeu-se que os entrevistados deveriam ser os mesmos que responderam ao inquérito por questionário (decisores políticos – responsável do órgão executivo com o pelouro da área financeira, e decisores técnicos – responsável técnico máximo da área financeira).

Assim, nos casos em apreço, foram realizadas dez entrevistas ao todo, duas por município respetivamente, aos responsáveis político e técnico da área financeira. A simples identificação de casos que afiguram uma riqueza empírica significativa não representa qualquer garantia no acesso a informação sobre os mesmos. Assim, após a identificação dos potenciais municípios a estudar, foi necessário garantir o acesso aos dados, isto é, garantir que os municípios e respetivos entrevistados, que funcionariam como informantes, estavam dispostos a colaborar. Em todos os casos inicialmente selecionados, os entrevistados revelaram-se extremamente cooperantes e interessados no projeto de investigação. Na nossa opinião, tal facto deve-se ao interesse por parte dos entrevistados na temática investigada, nomeadamente pela atual preocupação de efetuarem uma gestão mais adequada dos dinheiros públicos.

Os inquiridos dos municípios selecionados, foram inicialmente contactados por via telefónica onde foi feita uma breve introdução à investigação, apresentados os seus objetivos e efetuado o pedido de autorização e colaboração para a investigação. Foram igualmente informados que o estudo pretendia complementar a informação recolhida anteriormente (inquérito por questionário) e recolher outros dados que permitissem explorar, entre outros, os fatores organizacionais internos aos municípios que podem condicionar a maior ou menor utilidade da informação financeira divulgada no relato financeiro municipal para as tomadas de decisão. Aos entrevistados foi enviado, por correio eletrónico, o protocolo da entrevista (Apêndice D), consistindo essencialmente num resumo dos principais assuntos a serem abordados, de modo a assegurar que dominariam as temáticas a analisar.

O resultado final da seleção dos entrevistados permitiu poder contar com ambos os decisores políticos e técnicos (responsáveis máximos da área financeira do município) por cada um dos municípios selecionados.

As entrevistas foram presenciais e decorreram nas instalações dos próprios municípios tendo uma duração média de 1 hora por cada entrevistado, embora algumas vezes esse tempo tenha sido prolongado, aproveitando o interesse do entrevistado e na tentativa de maior aprofundamento da informação.

As entrevistas foram efetuadas separadamente de modo a permitir que cada um dos entrevistados pudesse falar abertamente. Antes de efetuar a entrevista, foram realçados os seus objetivos e solicitada a autorização para a gravação em áudio, conseguindo-se deste modo que todas as entrevistas fossem gravadas. A técnica de registo constitui um precioso auxiliar do investigador, não só durante a condução das entrevistas, como no processo de validação da informação obtida, uma vez que facilita a interpretação da informação e assegura a respetiva fiabilidade (Patton, 2002; Fontana & Frey, 2008; Yin, 2009). Em paralelo, foram também tomadas notas manuscritas, durante todas as entrevistas. As entrevistas foram realizadas durante o mês de fevereiro de 2012, sendo o seu agendamento condicionado pela disponibilidade profissional das pessoas envolvidas.

Nos estudos de caso, por questões de anonimato e confidencialidade, foram alterados todos os nomes assim como foram suprimidos ou modificados todos os elementos que poderiam permitir a identificação das pessoas inquiridas e respetivos municípios. Por razões de operacionalidade, os municípios foram designados de A a E.

O Quadro 7.1 resume os critérios para a escolha individual dos casos a estudar e apresenta os detalhes de cada uma das entrevistas realizadas, evidenciando quem esteve presente e outros detalhes da ocorrência.

Quadro 7.1: Critérios determinantes na escolha dos municípios dos estudos de caso e detalhes das entrevistas semiestruturadas

Município	Grau geral de adequabilidade ⁽¹⁾	Dimensão	Número de habitantes ⁽³⁾	NUTS II	Entrevistados	Data	Duração da entrevista
A	Totalmente adequado	Grande	158 124	Norte	Vice-Presidente	3-02-2012	1h10m
	(2)				Diretor do Departamento Financeiro		0h40m
B	Totalmente adequado	Pequeno	15 805	Centro	Presidente	6-02-2012	1h00m
	(2)				Diretor do Departamento de Administração Geral		0h45m
C	(2)	Médio	56 109	Centro	Presidente	17-02-2012	0h55m
	Totalmente adequado				Diretor do Departamento de Administração Geral		1h10m
D	Pouco adequado	Pequeno	3 518	Centro	Presidente	24-02-2012	0h50m
	Totalmente adequado				Coordenador Técnico – Subunidade Controlo de Gestão		0h55m
E	Pouco adequado	Médio	23 850	Norte	Vereador	28-02-2012	0h40m
	Totalmente adequado				Diretor de Departamento de Administração, Finanças e Modernização		0h55m

⁽¹⁾ Resultados obtidos na questão 8 do inquérito por questionário: *Qual o grau geral de adequabilidade que o modelo de relato financeiro municipal, em vigor, apresenta no que respeita a fornecer informação útil para as tomadas de decisão internas? (assinale a sua resposta considerando a escala de 1 a 5, em que 1 é Nada Adequado e 5 é Totalmente Adequado).*

⁽²⁾ Não foi obtida resposta ao questionário.

⁽³⁾ Informação obtida no INE (www.ine.pt), Censos 2011.

Depois de realizada cada uma das entrevistas, procedeu-se à sua transcrição tendo-se enviado o relatório desta, por correio eletrónico, ao inquirido respetivo de modo a permitir-lhe alterar e/ou complementar o seu conteúdo e esclarecer dúvidas. Este processo não deu origem a qualquer alteração ao conteúdo dos relatórios, mostrando-se os entrevistados plenamente identificados com as transcrições enviadas. A validação dos relatórios assegura uma maior objetividade nos relatos e contribui para o reforço da validade dos dados e da sua análise posterior.

7.2 Tratamento dos dados – análise de conteúdo

Nesta fase de investigação, conforme referido procuram-se aprofundar ou confirmar alguns dos dados recolhidos através do inquérito por questionário nos cinco casos estudados.

No que respeita à técnica de análise dos dados das entrevistas realizadas nos estudos de caso, optou-se pela **análise de conteúdo** por ser um instrumento que concilia um conjunto de técnicas metodológicas diversas⁸⁷. Segundo Pardal & Correia (2008), a análise de conteúdo consiste genericamente numa técnica de investigação através da qual se viabiliza, de modo sistemático a descrição do conteúdo da comunicação. Trata-se de uma técnica de tratamento de informação que concede ao investigador a possibilidade de tratar uma grande quantidade de texto resumindo o seu conteúdo em conjuntos mais pequenos, de forma a ser possível compreender os fenómenos a investigar (Pardal & Correia, 2008). Tem por fim efetuar interpretações acerca da informação sobre a qual é feita a análise, para que outras pessoas possam aferir o procedimento seguido (Pardal & Correia, 2008). Através da análise de conteúdo, o investigador poderá compreender o objeto de estudo em articulação com outros fenómenos, havendo a possibilidade de abordar formas de previsão (Carmo & Ferreira, 1998).

Numa abordagem qualitativa, a partir da análise de conteúdo é possível extrair conclusões acerca quer do emissor, quer também dos elementos que o rodeiam, tais como, o contexto sócio-cultural (Pardal & Correia, 2008). Bardin (2009) assinala que, a nível qualitativo, a análise de conteúdo serve-se da dedução para extrair uma proposição nova de uma ou mais proposições já conhecidas, de modo a obter informação sobre as causas e as consequências de determinado enunciado⁸⁸.

Bardin (2009) afirma que, para a realização da análise de conteúdo, é possível usar diferentes técnicas que conduzem a diferentes tipos de análise, entre elas, a **análise categorial**, que desmembra os textos, orais ou escritos, em diversas categorias; esta é a melhor técnica a seguir quando se pretendem alcançar finalidades de diagnóstico, como é o caso desta

⁸⁷ Refira-se a este propósito que, antes da realização da análise de conteúdo, todas as entrevistas foram transcritas da gravação para papel.

⁸⁸ A análise de conteúdo pode ser quantitativa ou qualitativa (Bardin, 2009). Na análise de conteúdo quantitativa o que é mais importante é o que aparece com mais frequência, sendo o número de vezes o critério utilizado, enquanto na análise de conteúdo qualitativa, a noção de importância implica a novidade, o interesse, o valor de um tema. Nesta a análise é feita através da interpretação do texto.

investigação. As categorias utilizadas para a apresentação dos resultados foram referidas na Secção 5.5.2.

Porém, não se pode limitar o trabalho à análise de entrevistas individuais; é também necessário efetuar uma síntese de modo a obter um discurso único e assim induzir as respostas ao pretendido nesta parte do estudo. Neste sentido, a metodologia seguida para analisar, de um modo geral, os estudos de caso baseou-se simultaneamente em:

- (1) análise vertical – apresentação de uma síntese das principais questões de investigação de cada caso de estudo;
- (2) análise horizontal – realização de uma análise comparativa de todos os casos analisados, destacando as principais diferenças e semelhanças encontradas.

7.3 Apresentação e análise dos estudos de caso

Conforme referido (Secção 5.1), a metodologia adotada no estudo empírico desenvolvido assenta numa abordagem mista, quantitativa e qualitativa. A informação para a investigação qualitativa foi recolhida essencialmente por recurso ao método de entrevistas, que complementou a análise documental, designadamente dos documentos de prestação de contas e estrutura orgânica de cada município. A partir dos dados assim recolhidos foram elaborados cinco estudos de caso. A análise qualitativa, como referido, incide sobre o estudo de cinco municípios tendo-se realizado duas entrevistas por município. A análise de cada um dos cinco municípios constitui um estudo de caso diferente.

A organização dos dados recolhidos por entrevista sob a forma de estudos de caso (duas entrevistas por caso) procurou analisar as perceções dos decisores internos em relação à utilidade do atual modelo de relato financeiro municipal em diferentes circunstâncias, de modo a ilustrar diferentes combinações de condições ou causas associadas a um resultado. Os estudos de caso permitem, desta forma, compreender a utilidade da informação disponibilizada no relato financeiro municipal, e, bem assim, verificar em que circunstâncias os decisores internos fazem uso dessa mesma informação para as tomadas de decisão. Além disto, e não menos importante, os estudos de caso possibilitam perceber possíveis ajustamentos no referido modelo de relato.

As entrevistas semiestruturadas visaram, como referido, obter informação acerca da maior ou menor adequabilidade do modelo de relato financeiro para apoio ao processo de tomada de decisões internas, procurando recolher sugestões para melhoria no relato de modo a melhorar a sua utilidade para as decisões internas, e seguiram o guião apresentado no Apêndice B. De acordo com os objetivos pretendidos, o guião foi organizado em quatro componentes (ver Secção 5.5.2):

1. O grau de adequabilidade do relato para as tomadas de decisão, as suas insuficiências e/ou falhas e o grau de satisfação com a informação divulgada no modelo de relato financeiro municipal, e os aspetos relacionados com a elaboração e apresentação dos documentos de prestação de contas;
2. A utilidade/uso da informação financeira divulgada e de outra informação de preparação voluntária;
3. Os fatores organizacionais internos possíveis de influenciar a maior ou menor utilidade/uso da informação divulgada no relato financeiro para as tomadas de decisão internas; e
4. A adoção das NICSPs na Contabilidade Autárquica em Portugal.

Para a apresentação da informação recolhida optou-se pela seguinte organização. Em primeiro lugar caracteriza-se cada caso individualmente, descrevendo aspetos recolhidos da análise documental (estrutura orgânica, breve análise económico-financeira, etc...) e apresentando uma síntese das principais questões analisadas nas entrevistas. Em segundo lugar, efetua-se uma análise global dos cinco casos analisados, através do recurso a quadros onde constarão algumas frases ou extratos mais ilustrativos das opiniões que os entrevistados revelaram ter acerca das mesmas. Note-se que, a disposição dos quadros está subjacente à melhor adequação da apresentação do seu conteúdo. Nesta última análise procura-se comparar e evidenciar os pontos comuns e as diferenças de cada caso. Note-se que, na apresentação dos resultados das entrevistas para a construção dos casos, recorre-se frequentemente às citações dos entrevistados para fundamentar as posições assumidas (Pardal & Correia, 2008; Bardin, 2009).

Termina-se com uma discussão dos resultados, procurando resumir as principais conclusões da análise qualitativa, face aos objetivos pretendidos.

7.3.1 Apresentação individual

As competências, o regime jurídico de funcionamento e o quadro de transferência de atribuições dos órgãos dos municípios estão regulamentados nos diplomas: Lei n.º 169/99, de 18 de setembro (alterada pela Lei n.º 5-A/2002, de 11 de janeiro) e Decreto-Lei n.º 159/99, de 14 de setembro (conforme apresentadas na Secção 4.5.1).

7.3.1.1 Estudo de caso n.º 1 – Município A

De acordo com a análise económico-financeira relativa ao exercício de 2011, observou-se que o Município A apresentou 453.055.117,65 € de ativo líquido (dos quais 201.435.376,93 € em BDPs), 147.139.264,96 € de passivo total (dos quais 2.524.431,96 € em dívidas a fornecedores) e 305.915.852,69 € de fundos próprios. Em termos económicos, os custos totalizaram 67.610.778,06 € (dos quais 38.583.016,28 € respeitantes a Custos com o Pessoal e Fornecimentos e Serviços Externos) e os proveitos 76.891.935,66 €, dos quais 30.947.836,34 € relativos a Impostos e Taxas.

Da análise comparativa dos exercícios de 2010 e 2011, constata-se um aumento do passivo em 4,4% face ao ativo líquido total. Verifica-se uma ligeira subida quer em termos de custos como de proveitos de 0,8% e 0,5%, respetivamente, sendo que os rendimentos gerados pelo município (Impostos e taxas) representam cerca de 41,79% do total dos proveitos no que respeita ao exercício de 2011.

Quanto à situação orçamental, em 2011 verificou-se 101.545.353,13 € de receitas cobradas líquidas (das quais 36.155.816,60 € correspondem a receitas próprias) e 101.745.628,00 € de despesas pagas, das quais 56.115.519,79 € foram despesas correntes e 37.107.063,88 despesas de investimento (aquisição de bens de capital). O saldo da gerência anterior (2010) totalizou 2.942.088,68 €, sendo que 1.285.375,57 € respeitam à execução orçamental e o restante a operações de tesouraria. Em termos gerais, verifica-se um acréscimo em relação a 2010, quer em termos de receita cobrada líquida quer em termos de despesa paga, mas as receitas orçamentais cobradas líquidas aumentaram aproximadamente 17,98% enquanto as despesas pagas sofreram um acréscimo na ordem dos 18,74%.

A estrutura nuclear orgânica do Município A comporta os seguintes departamentos, abaixo da Presidência: Departamento de Projetos e Planeamento Urbanístico, Departamento de Gestão Urbanística, Departamento de Obras Municipais, Departamento de Serviços Urbanos e Ambiente, Departamento de Juventude e Educação e Cultura, Departamento de Biblioteca, Arquivo e Documentação, Departamento de Administração Geral, Departamento de Recursos Humanos, Departamento Financeiro, Departamento de Fiscalização, Contencioso e Polícia Municipal. De acordo com a estrutura orgânica do município, a cada diretor de departamento são atribuídas responsabilidades de decisão, como por exemplo, no caso particular do Departamento Financeiro, dirigir as atividades ligadas ao planeamento anual e plurianual do Município, à gestão financeira e patrimonial, ao aprovisionamento, aos mecanismos de financiamento nacionais e comunitários. A informação financeira parece revelar-se particularmente importante nas decisões do Departamento Financeiro, sob o qual se encontram as divisões de Contabilidade e Tesouraria, de Contratação Pública e Projetos Financeiros, e de Património Municipal. As competências destas divisões implicam responsabilidades em áreas tão diversas como finanças, património, contratação pública, entre outras, pelo que a entrevista efetuou-se ao Diretor do Departamento Financeiro (responsável técnico).

Neste Município a **organização contabilística** está portanto a cargo da Divisão de Contabilidade e Tesouraria, integrada no Departamento Financeiro.

O **sistema formal de informação interna** está informatizado (através de diversas aplicações SIGMA – Sistema Integrado de Gestão Municipal) e abrange todas as áreas da competência da autarquia, nomeadamente a área da contabilidade – POCAL, armazéns, património, expediente, urbanismo, obras municipais, gestão de pessoal, avaliação de desempenho, fiscalização, contraordenações, polícia municipal, execuções fiscais, gestão de frota, gestão de cemitérios, publicidade e ocupação de via pública, gestão de resíduos sólidos urbanos, gestão de processos diversos e gestão de refeitórios escolares.

As entrevistas ao Vice-Presidente (responsável político) e ao Diretor do Departamento Financeiro (responsável técnico) permitiram resumir o que a seguir se apresenta.

De um modo geral, ambos os inquiridos reconhecem que **o modelo de relato financeiro municipal** é “bastante ou totalmente adequado”⁸⁹ no que respeita à disponibilização de informação útil para as tomadas de decisão internas. Neste município a informação fornecida no relato financeiro é relevante e útil para os tomadores de decisões. Porém, os inquiridos assumem que o grau de adequabilidade poderia ser aumentado.

Foram apontadas algumas **insuficiências/falhas no fornecimento da informação necessária para o processo de tomada de decisão**. De acordo com os inquiridos, os desajustamentos verificados devem-se à excessiva aproximação do modelo de relato da informação financeira municipal ao relato financeiro adotado no setor privado e que, nas suas opiniões, deveriam dar lugar a interpretações diferentes. Em concreto os inquiridos apontam os seguintes elementos:

- Falta de apresentação de contas consolidadas ou de inclusão de uma nota adicional às contas anuais do município, relativa à situação económico-financeira das empresas onde o município detém participações;
- Falta de informação financeira prospetiva;
- Desajustamentos de terminologia;
- Falta de informação individualizada sobre os ativos possíveis de gerarem rendimentos futuros e os ativos possíveis de gerarem um potencial serviço público;
- Desajustamento dos critérios de mensuração;
- Não uniformização dos indicadores a incluir no Relatório de Gestão.

Quanto ao **aumento de informação útil para apoio ao processo de tomada de decisões e controlo internos** consequente das mudanças, introduzidas com o POCAL, na preparação e apresentação do relato financeiro municipal, os inquiridos assumem uma posição bastante positiva ao afirmarem que a informação elaborada pela Contabilidade Patrimonial lhes permite tomar decisões mais eficientes. Constata-se também que, para o processo de tomada de decisões, os inquiridos recorrem à informação fornecida pela Contabilidade de Custos,

⁸⁹ Respostas obtidas aquando da aplicação do questionário (primeira fase do estudo) e confirmada aquando da realização da entrevista. Recorde-se que, a questão (número 8 do questionário) havia sido colocada numa escala de 1–“Nada adequado” a 5–“Totalmente adequado”. O sentido e a escala utilizados na questão do questionário foram mantidos do mesmo modo na entrevista.

ainda que este sistema se encontre em fase de implementação⁹⁰. O decisor político deste município reconhece verdadeiramente que a informação fornecida pela Contabilidade Orçamental é “*manifestamente insuficiente*”, tendo por isso necessidade, para as suas tomadas de decisão, de recorrer à informação patrimonial e económica (por exemplo, as dívidas com fornecedores, os custos com os combustíveis) introduzida com o atual sistema de informação contabilístico – POCAL.

Quanto à **elaboração e apresentação dos documentos de prestação de contas**, os inquiridos reconhecem à partida que, em grande parte, utilizam a informação que aí é divulgada porque esta é “*manifestamente útil*” para as suas tomadas de decisão. Não obstante, reconhecem também que a elaboração e apresentação de alguns documentos de prestação de contas é apenas para o mero cumprimento da legislação, na medida em que a informação aí divulgada não se afigura útil para o processo de tomada de decisões – disto são exemplos o Mapa dos Ativos de Rendimento Fixo e Variável, a Demonstração da Variação da Produção e a Demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas.

Genericamente, os inquiridos entendem que a informação fornecida no relato financeiro municipal **satisfaz** as suas **necessidades de informação** para as tomadas de decisão internas. Foi salientado, porém, que, da não implementação do sistema da Contabilidade de Custos na maioria dos departamentos do município, resulta a não satisfação de algumas necessidades, designadamente para apoio às decisões tomadas ao nível de gestão interna, como por exemplo a informação sobre os custos da atividade municipal, pelos diferentes serviços prestados, funções e atividades.

Quanto ao **tipo/quantidade de informação financeira útil/utilizada** para as tomadas de decisão, constata-se que varia consoante o tipo de decisão que o inquirido tenha que tomar. Por exemplo, recorrem frequentemente à informação de natureza orçamental para as decisões respeitantes à aquisição de bens e serviços. Para este tipo de decisão utilizam o Mapa de Controlo Orçamental de Despesa, de modo a verificar se existe dotação orçamental disponível. A informação financeira fornecida pela Contabilidade Patrimonial é substancialmente usada para conhecer a situação financeira e patrimonial do município, a

⁹⁰ Em 2008, este município iniciou a implementação da Contabilidade de Custos no Departamento de Obras Municipais, tendo o processo sido alargado posteriormente ao Departamento de Serviços Urbanos e Ambiente. À data da entrevista, tal subsistema contabilístico ainda não se encontrava totalmente implementado.

capacidade de endividamento do município e as dívidas do município para com terceiros a curto, médio e longo prazos.

Para o processo de tomada de decisão, há por parte do decisor político uma **preferência pela informação** fornecida pelos sistemas da Contabilidade Patrimonial (informação preparada na base de acréscimo), na medida em que é uma informação mais completa sobre a situação financeira e patrimonial do município. Neste município a informação fornecida pela contabilidade orçamental é percecionada pelo decisor político como sendo “orientadora”. Referente a este aspeto o decisor técnico apresenta uma posição diferente, uma vez que não tem uma preferência clara por uma ou outra informação, referindo que a utilização do tipo de informação para o processo de tomada de decisões está dependente da decisão a tomar.

A **natureza das decisões tomadas** tendo por base a informação disponibilizada no relato financeiro municipal é variada. São salientadas por ambos os inquiridos as seguintes decisões:

- decidir sobre novos investimentos;
- decidir sobre as operações de endividamento;
- decidir se o município deve continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou subcontratar a entidades externas, nomeadamente no que respeita à prestação de novos serviços e obras para o imobilizado do município;
- decidir sobre a definição de taxas e preços;
- decidir sobre a afetação dos recursos públicos.

Em primeiro lugar, ambos os inquiridos admitem que a **utilização da informação fornecida no relato financeiro municipal** deve-se **primeiramente** ao facto desta legitimar as decisões tomadas, na medida em que constitui a base que permite fundamentar a decisão. Em segundo lugar, os decisores assumiram que fazem uso da informação financeira pelo facto desta ser **útil** para o processo de tomada de decisões internas.

Apesar do sistema formal de informação interna estar informatizado, o decisor político afirmou ter necessidade de **outra informação** para além da informação divulgada nas contas anuais para as suas tomadas de decisão. Embora a informação financeira utilizada no processo de tomada de decisão seja importante e relevante, ela não é totalmente compreensível pelo decisor político, pelo que recorre frequentemente a outro tipo de informação. Para apoio ao

processo de tomada de decisões, a equipa técnica do Departamento Financeiro com articulação da Divisão de Contabilidade e Tesouraria prepara e fornece ao decisor político uma síntese da informação fornecida no relato financeiro municipal. Essa síntese contém essencialmente informação sobre:

- o nível da variação das dívidas com fornecedores;
- os saldos de bancos e caixa;
- o montante total das despesas municipais pagas e comprometidas até ao momento;
- o montante das receitas municipais liquidadas e/ou cobradas;
- a execução de um programa, projeto/ação;
- a avaliação de desempenho do município, designadamente do executivo municipal;
- a avaliação da adequação dos resultados alcançados com os objetivos definidos nos documentos previsionais orçamentais;
- eventuais custos, como por exemplo o custo com o consumo dos combustíveis das viaturas municipais, ou os encargos com o pessoal.

Observa-se ainda que ambos os inquiridos, designadamente o decisor político, recorrem frequentemente para o processo de decisão a **informação não financeira**. Foi destacada por ambos a informação: sobre a avaliação de desempenho do município, a avaliação do desempenho do órgão do executivo municipal e a avaliação da adequação dos resultados alcançados com os objetivos definidos nos documentos previsionais orçamentais. O recurso à informação não financeira é justificado: (1) pelas exigências cada vez maiores dos cidadãos e de outras entidades relativamente ao desempenho do município; (2) pelas atuais exigências ao nível da transparência orçamental; e (3) pela rigidez dos requisitos financeiros estabelecidos para a afetação dos recursos públicos. O recurso à informação não financeira é justificada pelo decisor político como *“um meio de permitir avaliar a gestão dos recursos públicos.”*

Neste município foram salientados alguns **fatores organizacionais internos** que influenciam a maior ou menor utilidade/uso da informação financeira no processo de tomada de decisões. Estes fatores são tidos como essenciais, segundo as perspetivas de ambos os decisores, para todo o processo de tomada de decisão, sendo contudo mais significativos na análise e escolha

entre alternativas possíveis para uma dada decisão. Foram salientados os seguintes fatores organizacionais internos:

- a sobrecarga de trabalho – o excesso de trabalho inibe a utilização/uso da informação, na medida em que percebeu-se que, por vezes, ambos os inquiridos, destacando-se o decisor técnico, utilizariam mais informação financeira para as suas tomadas de decisão caso não estivessem tão sobrecarregados;
- a dimensão do município – o tamanho do município contribui para a utilidade da informação financeira, uma vez que as decisões a tomar são variadas e por vezes complexas, levando por isso a um aumento de necessidades de informação financeira;
- a escassez de recursos tecnológicos – inibe a utilidade da informação financeira, pois na medida em que os recursos tecnológicos são considerados fundamentais para a atualização e consulta da informação;
- a competitividade – o decisor político refere-se a competitividade no sentido do município servir de exemplo para as entidades externas (similares ou não), isto é, o município deve prezar por uma eficiente, eficaz e económica gestão dos recursos públicos disponíveis, de modo a que outras entidades ambicionem o mesmo ou melhor. Este fator contribui positivamente para a utilidade da informação financeira dado as exigências de informação financeira para uma melhor afetação dos recursos;
- a definição clara de funções e atribuição de responsabilidades – observou-se que a atribuição de funções parece afetar positivamente a utilização/utilidade da informação financeira, na medida em que para o cumprimento rigoroso das funções atribuídas, no âmbito do processo de tomada de decisões, é fundamental o recurso ao relato financeiro;
- a falta do conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL) – constitui um fator que contribui para a utilidade da informação financeira, na medida em que o conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL) leva a uma maior utilização da informação para as tomadas de decisão.

Constata-se existir um desconhecimento por parte dos inquiridos neste município dos propósitos das **orientações dadas pelo IPSASB** em termos contabilísticos para o Setor Público.

Procurando perceber se os municípios Portugueses estão **preparados para adotar as NICSPs**, verificaram-se opiniões divergentes. Enquanto o decisor político é categórico ao afirmar que os municípios de média e grande dimensão estão preparados, uma vez que *“são aqueles que dispõem de recursos humanos devidamente qualificados e estrutura organizacional capaz de assegurar a introdução de novas mudanças nos atuais sistemas de Contabilidade Autárquica.”*, o decisor técnico afirma que a *“maioria dos municípios não está preparado para a adoção das NICSPs, na medida em que vai exigir um esforço maior por parte dos recursos humanos, em termos de conhecimento das normas.”*.

Para o decisor técnico a **adoção das NICSPs** possibilitará o fornecimento de informação de maior utilidade para as tomadas de decisão, na medida em que verificar-se-á uma melhoria nos critérios de mensuração. *“Possibilitará uma mais-valia para dar uma imagem real e verdadeira [da situação económico-financeira] do município.”*.

A opinião final transmitida por ambos os decisores neste município é a de que deverá existir um modelo de relato suficientemente abrangente que satisfaça todas as necessidades de informação, não se verificando por isso a necessidade de criar **modelos de relato** em função das necessidades de informação do tipo de utilizador.

7.3.1.2 Estudo de caso n.º 2 – Município B

Em termos económico-financeiros, no exercício de 2011, o Município B apresentou 58.229.720,87 € de ativo líquido (dos quais 40.897.639,50 € em BDPs), 11.631.221,37 € de passivo total (dos quais 592.635,04 € respeitantes a dívidas a fornecedores) e 44.654.079,67 € de fundos próprios. Os custos totalizaram 11.722.866,15 € (dos quais 10.179.745,32 € respeitantes a Custos com o Pessoal e Fornecimentos e Serviços Externos) e os proveitos 8.949.027,24 €, dos quais 2.730.722,56 € relativos à cobrança de Impostos e Taxas.

Relativamente a 2010, observa-se um acréscimo do passivo em 4,1% face ao ativo líquido total. O crescimento do passivo refletiu-se sobretudo nas rubricas de Dívidas a Terceiros –

Médio e longo prazos (51,43%). Em termos económicos, verifica-se um aumento em termos de custos (6,27%) e uma ligeira diminuição nos proveitos (-7,68%), sendo que os rendimentos gerados pelo município (Impostos e taxas) representam cerca de 30,5% do total dos proveitos.

Em termos orçamentais, verificou-se 12.836.880,09 € de receitas cobradas (das quais 467.888,66 € são receitas próprias) e 12.694.572,71 € de despesas pagas, em que 7.079.450,49 € totalizam as despesas correntes e 5.070.958,59 € as despesas de investimento (aquisição de bens de capital). O saldo da gerência anterior (respeitante ao exercício de 2010) totalizou 644.418,44 €, dos quais 196.636,25 € relativos à execução orçamental. A análise à evolução da despesa (2010/2011) permite concluir que a despesa total aumentou ligeiramente 3,08 % face ao ano anterior. Em termos de execução de receita cobrada líquida, verifica-se que comparativamente ao ano anterior, o valor das receitas cobradas aumentou cerca de 5,19%.

Os serviços municipais do Município B encontram-se organizados de acordo com a seguinte estrutura, abaixo do Presidente por um único Departamento de Administração Geral, que compreende os serviços das áreas: financeira, recursos humanos, jurídicos, administrativos, desenvolvimento económico e social, qualidade, controlo de gestão e auditoria. O referido departamento comporta cinco unidades orgânicas flexíveis: Divisão de Ordenamento do Território, Divisão de Manutenção e Exploração, Divisão de Obras Municipais, Divisão da Educação, Cultura e Desporto, Divisão Financeira e do Património. Ao Diretor do Departamento de Administração Geral, são atribuídas responsabilidades de decisão, como por exemplo coordenar a unidade orgânica flexibilizada de gestão financeira e patrimonial e os respetivos serviços de apoio à contabilidade, fiscalização, património e aprovisionamento, execuções fiscais, tesouraria, receitas municipais e contratação pública e garantir, nas áreas administrativa e financeira, o bom funcionamento dos serviços e a eficaz gestão administrativa, bem como o planeamento, a coordenação e a gestão da atividade financeira e patrimonial do Município. Deste modo, por se ter considerado que a informação financeira parece assumir um papel importante nas decisões deste departamento, realizou-se a entrevista ao responsável técnico pelo Departamento (Diretor).

No Município B a **organização contabilística** está a cargo da subunidade orgânica de contabilidade integrada no Departamento de Administração Geral.

O **sistema formal de informação interna** está informatizado de modo a que todas as unidades e subunidades orgânicas do município tenham acesso à informação necessária. A implementação da Contabilidade de Custos teve início em 2011 na Divisão de Manutenção e Exploração, não estando até à data da entrevista alargada às restantes unidades e subunidades orgânicas do município.

As entrevistas ao Presidente (responsável político) e ao Diretor do Departamento de Administração Geral (responsável técnico), permitiram sintetizar o que se apresenta de seguida.

Ambos os decisores reconhecem que o **modelo de relato financeiro municipal** é “bastante ou totalmente adequado” no que respeita à disponibilização de informação útil para o processo de decisão. Neste município a informação fornecida no relato financeiro é relevante e útil para o processo de tomada de decisão dos decisores internos. Foram apontadas como insuficiências/falhas no relato financeiro: o desajustamento do termo ‘Resultado Líquido do Exercício’, a não uniformização de indicadores económico-financeiros e o desajustamento dos critérios de mensuração. No caso do desajustamento do termo indicado foi sugerido a utilização da designação ‘Excedente ou Défice Líquido’ e para os critérios de mensuração a adoção do justo valor.

Quanto ao **aumento de informação útil para apoio ao processo de tomada de decisões e controlo internos** consequente das mudanças, introduzidas com o POCAL, na preparação e apresentação do relato financeiro municipal, os inquiridos assumem uma posição bastante positiva ao afirmarem que a nova informação elaborada pela Contabilidade Patrimonial lhes permite tomar decisões mais eficientes, bem como um aperfeiçoamento dos controlos internos existentes. Observou-se também que, o complemento da informação preparada de acordo com regime do acréscimo permite tomar decisões mais bem fundamentadas, bem como “*Espelhar de modo verdadeiro toda a situação financeira e patrimonial do município.*”. O atual sistema contabilístico dos municípios ao permitir a disponibilização de informação sobre a afetação e utilização eficiente dos recursos públicos, na ótica do regime do acréscimo faz “*(...) com que haja uma preocupação mais elevada a nível de controlo interno.*”, assinala o decisor técnico.

Os inquiridos reconhecem **utilidade/uso da informação divulgada nos documentos de prestação de contas elaborados e apresentados** para fins de tomadas de decisão internas.

Foi observado que a informação fornecida no relato é útil/utilizada tendo um impacto muito decisivo no processo de decisão neste município.

Genericamente observou-se que a informação fornecida no relato financeiro municipal **satisfaz genericamente** as **necessidades de informação** dos inquiridos para o processo de tomadas de decisão.

Os decisores deste município utilizam em grande medida diferentes tipos de **informação financeira** para as suas tomadas de decisão. O tipo e quantidade de informação varia consoante o tipo de decisão que o inquirido tenha que tomar. Constatou-se que recorrem frequentemente à informação de natureza orçamental para as decisões de aquisição de bens e serviços ou realização de uma obra por administração direta. A informação financeira fornecida pela Contabilidade Patrimonial é utilizada sobretudo para conhecer a capacidade de endividamento do município e as dívidas do município para com terceiros a curto, médio e longo prazos.

Para o processo de tomada de decisão, há **preferência pela informação fornecida** na Contabilidade Orçamental, embora a informação preparada pelo regime do acréscimo seja também preferível para certas situações, designadamente para controlo do endividamento e para avaliar a situação da tesouraria. Na opinião do decisor técnico, a preferência pela informação fornecida pela Contabilidade Orçamental deve-se ao facto de “(...) *ser uma informação mais entendível e clara.*”.

A **natureza das decisões tomadas** tendo por base o relato financeiro municipal é diversa. Foram apontadas as seguintes situações de decisão para as quais é relevante a utilidade da informação financeira:

- decidir sobre a definição de políticas de financiamento;
- decidir sobre o nível de recursos necessários no futuro;
- decidir sobre a definição de taxas;
- decidir sobre a afetação dos recursos públicos no geral.

Relativamente à **utilização da informação fornecida no relato financeiro municipal** foram assumidas posições contrárias. O decisor técnico salienta que faz uso da informação financeira porque reconhece verdadeiramente utilidade desta para o processo de tomada de

decisões internas. Contrariamente, o decisor político evidencia, primeiramente, que faz uso da informação financeira porque constitui um fator legitimador e, em segundo lugar, porque é útil para as suas tomadas de decisão.

Apesar do sistema formal de informação interna estar informatizado, ambos os decisores afirmaram ter necessidade de **outra informação** para além da informação divulgada nas contas anuais para as suas tomadas de decisão, como seja **informação não financeira** que inclui indicadores de atividade municipal.

Os **fatores organizacionais internos** que influenciam a maior ou menor utilidade/uso da informação financeira no processo de tomada de decisões internas são:

- a sobrecarga de trabalho;
- a existência de recursos tecnológicos;
- a complexidade da informação financeira elaborada na base de acréscimo ou da especialização dos exercícios;
- a falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL).

Observa-se existir um desconhecimento por parte dos inquiridos dos propósitos das **orientações dadas pelo IPSASB** em termos contabilísticos para o Setor Público.

Procurando perceber se os municípios Portugueses estão **preparados para adotar as NICSPs**, os inquiridos foram unânimes ao afirmarem que os municípios não estarão preparados. Apontaram como condicionalismos possíveis os meios informáticos e a falta de recursos humanos.

Além disso, observou-se ainda que a **adoção das NICSPs** possibilitará o fornecimento de informação de maior utilidade para as tomadas de decisão na medida em que, na opinião dos inquiridos, verificar-se-á uma melhoria para efeitos de comparabilidade.

Neste município não se verifica a necessidade de criar **modelos de relato** em função das necessidades de informação do tipo de utilizador.

Procurando saber quais as alterações que os inquiridos introduziriam no modelo de relato financeiro para o tornar mais adequado às suas necessidades de informação, e por conseguintes, torná-lo mais útil para o processo de tomada de decisão foi salientada a inclusão de **indicadores de desempenho** que traduzam a gestão dos recursos públicos.

7.3.1.3 Estudo de caso n.º 3 – Município C

No que respeita à situação económico-financeira, com referência aos documentos de prestação de contas de 2011, observou-se que o Município C apresentou 267.429.479,30 € (dos quais 88.807.756,49 € em BDPs) de ativo líquido, 98.527.756,14 € de passivo total (dos quais 5.120,15€ em dívidas a fornecedores) e 168.901.723,20 € de fundos próprios. No período em análise, em termos económicos, os custos totalizaram 28.876.860,59 € (dos quais 13.111.938,16 € relativos a Custos com o Pessoal e Fornecimentos e Serviços Externos) e os proveitos 42.473.971,61 €, dos quais 9.413.888,41 € respeitantes à cobrança de Impostos e Taxas.

Em termos comparativos com relação ao ano anterior, observou-se neste município um acréscimo do passivo em 4,10% face ao ativo líquido total. Além disso, verificou-se um decréscimo dos custos e dos proveitos totais em 3,48% e 1,41%, respetivamente, sendo que os rendimentos gerados pelo próprio município (Impostos e Taxas) representam cerca de 22,16% do total dos proveitos em 2011.

Da análise à situação orçamental, observou-se que 43.879.490,40 € de receitas cobradas (das quais 14.625.599,34 € são receitas próprias) e 40.810.560,96 € de despesas pagas, em que 16.250.904,15 € respeitam a despesas correntes e 24.559.656,81 € a despesas de investimento (aquisição de bens de capital). O saldo da gerência anterior (2010) totalizou 29.080.310,09 €, sendo que 28.722.483,13 € respeitam à execução orçamental do próprio ano e o restante a operações de tesouraria. Em termos globais, verificou-se uma diminuição em termos de receita cobrada líquida e de despesa paga, relativamente ao exercício anterior.

O Município C estrutura-se em torno das seguintes unidades orgânicas nucleares: Departamento de Administração Geral, Departamento de Obras Municipais e Qualidade de Vida e Departamento de Planeamento Urbanístico e Obras Particulares. De acordo com a estrutura orgânica apresentada, são atribuídas, a cada diretor de departamento,

responsabilidades de decisão, como por exemplo, no caso do Departamento de Administração Geral proceder à elaboração das grandes opções do plano, do orçamento e de outros documentos previsionais de carácter financeiro, efetuar o controlo e acompanhamento da execução orçamental e financeira dos vários programas, projetos e ações e assegurar a gestão integrada dos recursos financeiros, bem como organizar os documentos de prestação de contas e o relatório de gestão. Pelas competências atribuídas ao Departamento de Administração Geral depreende-se a importância que o relato da informação financeira assume neste departamento. Sob a coordenação deste departamento encontram-se as seguintes divisões: Divisão Administrativa e de Recursos Humanos, Divisão Financeira e do Património, Divisão de Contratação Pública e de Modernização Administrativa e Divisão de Educação e Cultura. As competências destas divisões implicam responsabilidades em áreas tão diversas como finanças, educação, recursos humanos, entre outras, pelo que a entrevista foi realizada ao Diretor do Departamento de Administração Geral (responsável técnico).

No Município C a **organização contabilística** está assim a cargo da Divisão Financeira e do Património integrada no Departamento de Administração Geral.

O **sistema formal de informação interna** está informatizado de modo a que todas as unidades e subunidades orgânicas do município tenham acesso à informação necessária. Neste município não se encontra ainda implementado o subsistema da Contabilidade de Custos.

As entrevistas ao Presidente (responsável político) e ao Diretor do Departamento de Administração Geral (responsável técnico), possibilitaram a recolha da informação que a seguir se apresenta de modo sintetizado.

Quanto ao grau de adequabilidade que o **modelo de relato financeiro municipal** apresenta para a disponibilização de informação útil para apoio ao processo de tomada de decisão são assumidas posições contrárias. Enquanto que, o decisor político considera que o modelo é “pouco adequado” para as suas tomadas de decisão, porque “*tornou-se incompreensível, confuso e extremamente detalhado*”, o decisor técnico afirma ser “totalmente adequado”.

Contudo, neste município são ainda reconhecidas algumas **insuficiências/falhas na preparação e fornecimento da informação** nos termos atuais do relato de informação financeira municipal. As insuficiências/falhas apontadas são as que a seguir se apresentam:

- a falta de divulgação de informação financeira consolidada;
- o desajustamento de terminologia;
- a falta de informação individual sobre os ativos possíveis de gerarem rendimentos futuros e os ativos possível de gerarem um potencial serviço público;
- o desajustamento dos critérios de mensuração.

Relativamente ao **aumento de informação útil para apoio ao processo de tomada de decisões e controlo internos** consequente das mudanças, introduzidas com o POCAL, na preparação e apresentação do relato financeiro municipal, as opiniões são díspares. Assim, o decisor político considera que a divulgação de informação útil para as suas tomadas de decisão não aumentou; enquanto que, o decisor técnico assume um aumento significativo da utilidade do relato da informação financeira para o processo de tomada de decisão. Justifica a sua posição afirmando que o POCAL constituiu um *“passo decisivo no sentido da melhoria da informação financeira, económica e patrimonial”*, possibilitando, deste modo, *“um avanço qualitativo e quantitativo não só da melhoria da informação como também da quantificação dessa mesma informação”*. Observa-se que o decisor técnico atribui muita importância às reformas introduzidas pelo POCAL, porque teve efeitos significativos na **melhoria do sistema de informação contabilística** para apoio ao processo de tomada de decisão (nomeadamente, para os decisores técnicos) e também para fins de controlo internos.

A **elaboração dos documentos e prestação de contas** é entendida pelo decisor político como mero cumprimento da legislação. Posição contrária é a assumida pelo decisor técnico que reconhece utilidade dos documentos do relato financeiro municipal para as suas tomadas de decisão. Neste município, observa-se que, para a maioria das decisões tomadas pelo decisor político, não é tida em conta a informação financeira. Excetua-se, por exemplo, o caso da decisão sobre a definição de taxas a praticar pelo município. Além disso, observou-se que, o decisor político toma maioritariamente as suas decisões sustentado no valor existente em disponibilidades.

De um modo geral, neste município os inquiridos entendem as suas **necessidades de informação**, para fins de tomadas de decisão internas, satisfeitas com a informação divulgada no relato financeiro municipal. Esta satisfação traduz-se, por exemplo, na divulgação de informação sobre o montante das despesas municipais realizadas, quer ao nível das despesas

de investimento quer em termos de despesas correntes, a situação financeira e patrimonial do município, a capacidade de endividamento, entre outras.

Quanto ao **tipo/quantidade de informação financeira** divulgada no relato financeiro municipal útil/utilizada para as tomadas de decisão, observa-se que varia consoante as necessidades de informação dependendo do tipo de decisão. Neste município, verifica-se a **utilização frequente da informação de natureza orçamental** para as decisões ao nível da afetação dos recursos públicos. *“A informação orçamental, para mim, tem uma grande vantagem. Sabe qual é?! É a disciplina financeira que os serviços públicos têm de cumprir, porque é muito bom haver cabimentos, compromissos, duodécimos, etc., porque disciplina a despesa pública.”* diz o decisor técnico. Contudo, à informação financeira fornecida pela Contabilidade Patrimonial é também atribuída importância elevada, porque a entendem como aquela que traduz toda a situação económico-financeira e patrimonial do município e, por isso, essencial para o processo de tomada de decisões internas. A informação fornecida por este sistema é substancialmente usada para conhecer a situação das dívidas do município para terceiros a curto prazo. Adicionalmente, observou-se que o documento ao qual é atribuída maior utilidade é o Relatório de Gestão, porque é considerado *“o relato financeiro da atividade municipal de um ano e com síntese comparativa com anos anteriores”* justifica o decisor técnico. O Plano Plurianual de Investimentos é entendido como sendo o documento com maior relevância e mais utilizado no processo de tomada de decisão do decisor político.

A **natureza das decisões tomadas** pelo decisor técnico tendo por base a informação disponibilizada no relato financeiro municipal é diversa. Destacam-se essencialmente as decisões relacionadas com novos investimentos, aquisição de bens e serviços, a contratação de novos empréstimos e subcontratação de serviços a entidades externas.

Entende-se que neste município a **utilização da informação financeira** do relato financeiro municipal deve-se, primeiramente, ao facto desta **legitimar as decisões** tomadas para com terceiros (designadamente a Assembleia Municipal). Percebe-se que a informação é considerada a prova que permite fundamentar a decisão tomada pelos decisores. Em segundo lugar, é também atribuída **utilidade** à mesma, nomeadamente no que se refere à apreciação e avaliação da regularidade financeira, eficiência, eficácia e economicidade das decisões tomadas.

Apesar do sistema formal de informação interna estar informatizado, observou-se que o decisor político tem necessidade de **outra informação para além da informação divulgada nas contas anuais** para as suas tomadas de decisão. Sempre que solicitada, é disponibilizada a este, por parte dos serviços técnicos, uma síntese da informação do relato financeiro municipal. A solicitação de outra informação é justificada pelo decisor político pelo facto da informação disponibilizada no relato ser “(...) *muito detalhada, complexa e pouco clara.*”. A informação solicitada inclui fundamentalmente informação dos valores de indicadores: de gestão operacional – eficiência e eficácia, orçamentais e económico-financeiros. Uma vez que este município não tem ainda o sistema de Contabilidade de Custos implementado, deu-se conta que, por vezes, o decisor técnico prepara também para o processo de decisão outro tipo de informação. Trata-se de informação sobre o custo dos produtos e serviços de modo a permitir a comparação com produtos e serviços similares prestados por entidades externas, com o objetivo de decidir sobre a continuidade destes produtos ou serviços por administração direta ou por subcontratação dos mesmos a terceiros. A este nível, a decisão mais frequente é relativa à concessão ou não da manutenção dos jardins municipais.

Os **fatores organizacionais internos** possíveis de influenciar uma maior ou menor utilidade/uso da informação financeira no processo de tomada de decisões assinalados foram:

- sobrecarga de trabalho;
- existência de recursos tecnológicos;
- falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL);
- falta de articulação do sistema de informação contabilística com os objetivos e a missão organizacional;

Observa-se existir um desconhecimento por parte dos inquiridos dos propósitos das **orientações dadas pelo IPSASB** em termos contabilísticos para o Setor Público. Consequentemente, os inquiridos não conseguem perceber se a **adoção das NICSPs** possibilitará o fornecimento de informação mais útil para o processo de tomada de decisão.

Os entrevistados referiram que a sobrecarga de trabalho constituirá o principal entrave à **adoção das NICSPs** nos municípios em geral.

7.3.1.4 Estudo de caso n.º 4 – Município D

Da breve análise económico-financeira efetuada aos documentos de prestação de contas relativos ao ano de 2011 do Município D, observou-se que o ativo líquido totalizava 49.748.458,94 € (33.671.053,44 € relativos ao valor líquido de BDPs), o passivo total 11.350.148,92 € (962.113,45 € respeitantes a dívidas a fornecedores) e os fundos próprios 27.938.293,52 €. Em termos económicos, os custos totalizaram 11.722.129,49 € (dos quais 5.699.282,04 € respeitantes a Custos com o Pessoal e Fornecimentos e Serviços Externos) e os proveitos 10.958.288,51 €, dos quais 1.127.930,07 € relativos à cobrança de Impostos e Taxas.

Em relação ao período de 2010, constata-se a existência de um decréscimo do passivo em 0,85% face ao ativo líquido total. Observa-se um aumento em cerca de 1,5% dos custos totais e uma reduzida diminuição de 0,42% nos proveitos totais, sendo que os rendimentos gerados pelo município (Impostos e Taxas) representam cerca de 10,29% do total dos proveitos relativos a 2011.

Em termos orçamentais, em relação a 2011, o Município D cobrou o montante de receitas líquidas equivalente a 12.393.723,32 € (das quais 2.156.227,79 € correspondem a receitas próprias) e 12.337.454,74 € de despesas pagas, em que 7.452.220,16 € totalizaram as despesas correntes e 3.642.779,36 € as despesas de investimento (aquisição de bens de capital). O saldo da gerência anterior (2010) totalizou 353.768,91 €, dos quais 135.416,56 € referentes à execução orçamental e o restante a operações de tesouraria. Em síntese, verificou-se um acréscimo em relação a 2010, quer em termos de receita cobrada líquida quer em termos de despesa pagas, de aproximadamente 3,10% e 2,17%, respetivamente.

A estrutura orgânica do Município D comporta dois departamentos abaixo da Presidência: Departamento de Administração e Finanças e Departamento de Urbanismos e Equipamentos. De acordo com o regulamento no município, a cada diretor de departamento são atribuídas responsabilidades de decisão, tais como colaborar na elaboração dos instrumentos de gestão previsional e dos relatórios e contas, estudar os problemas de que sejam encarregados pelo Presidente da Câmara e propor soluções adequadas e promover a execução das decisões do Presidente da Câmara e das deliberações da Câmara Municipal, nas matérias que interessam à respetiva unidade orgânica que dirige. A informação financeira parece particularmente

importante nas decisões do Departamento Financeiro, sob o qual se encontram as divisões Administrativa e de Recursos Humanos, Financeira e Controlo de Gestão Sócio-Cultural. As competências destas divisões implicam responsabilidades em áreas como Finanças, Cultural, Ação Social, entre outras. A entrevista foi efetuada ao Coordenador Técnico da Subunidade de Controlo de Gestão (responsável técnico) incluída na Divisão Financeira e Controlo.

Neste município a **organização contabilística** está portanto a cargo da Subunidade Controlo de Gestão.

O **sistema formal de informação interna** está informatizado de modo a que todas as unidades e subunidades orgânicas do município tenham acesso à informação necessária. Neste município iniciou-se em 2011 a implementação da Contabilidade de Custos, não estando à ainda totalmente terminada.

As entrevistas ao Presidente (responsável político) e ao Coordenador Técnico da Subunidade de Controlo de Gestão (responsável técnico), permitiram resumir o que a seguir se apresenta.

Quanto ao grau de adequabilidade que o **modelo de relato financeiro municipal** apresenta para a disponibilização de informação útil para apoio ao processo de tomada decisão são assumidas posições contrárias. Enquanto que, o decisor político considera que o modelo é “pouco adequado” uma vez que é “*pouco claro*”, o decisor técnico considera-o “totalmente adequado”. Na opinião do decisor político, o aspeto que fundamenta essencialmente a sua posição é o facto do modelo de relato financeiro municipal obrigatório ser de difícil leitura. Além disso, foram apontadas **insuficiências/falhas na preparação e fornecimento da informação** divulgada no relato financeiro municipal como seja o desajustamento de terminologia e a não uniformização dos indicadores económico-financeiros incluídos no Relatório de Gestão.

Relativamente ao **aumento de informação útil para apoio ao processo de tomada de decisões e controlo internos** os inquiridos são unânimes ao afirmarem que a utilidade aumentou. Embora o decisor político considere o modelo de relato desadequado, reconhece porém que a utilidade da informação fornecida aumentou, na medida em que lhe permite fundamentar devidamente as suas decisões e possibilita uma maior transparência do desempenho do órgão executivo em termos de afetação dos recursos públicos. Obstante, observou-se que este aumento da utilidade da informação para o processo de tomada decisão é

entendido primeiramente pelos decisores técnicos e só depois pelos decisores políticos. “*Eles é que trabalham a informação para mim, pois eu não consigo decidir conforme a mesma é apresentada.*” salienta o decisor político.

Neste município a **elaboração e apresentação dos documentos de prestação de contas** é entendida como o mero cumprimento da legislação. Os inquiridos consideram que a informação do relato financeiro municipal é necessária para as tomadas de decisão internas, mas assumem que a sua preparação resulta sobretudo de uma exigência legal.

Neste município, os inquiridos veem as suas **necessidades de informação** para fins de tomada de decisão, genericamente satisfeitas com a nova informação possibilitada pelo atual relato financeiro municipal. É salientada a importância da informação preparada e disponibilizada pela Contabilidade de Custos para a satisfação das necessidades de informação para apoio ao processo de tomada de decisão, embora, conforme referido, o município ainda não tenha implementado este subsistema contabilístico. Neste sentido, as principais necessidades de informação destacadas foram:

- informação sobre a capacidade de endividamento do município, concretamente o montante de endividamento líquido total do município;
- informação sobre o prazo médio de pagamento do município;
- informação sobre o montante das despesas e receitas liquidadas e/ou cobradas municipais.

O **tipo/quantidade de informação financeira** divulgada no relato financeiro municipal de maior utilidade/utilização para as tomadas de decisão é sobretudo o PPI para as decisões a nível de estratégica política e de desenvolvimento, o Mapa de Endividamento relativo a empréstimos e a outras dívidas a terceiros para as decisões de investimento e o Orçamento essencialmente para as decisões de aquisição de bens e serviços.

Neste município observou-se que os inquiridos não parecem ter uma **preferência clara pela informação** preparada no âmbito da Contabilidade Orçamental ou pela informação preparada na base de acréscimo (Patrimonial e de custos) para o processo de tomadas de decisão internas. Além disso, verificou-se que, para o decisor técnico, o impacto da utilização da

informação divulgada no relato financeiro municipal na decisão é significativo, mas depende do tipo de decisão a tomar.

Neste município, a utilização de informação financeira no processo de decisão varia consoante a **natureza das decisões** tomadas pelos inquiridos. As decisões tomadas mais frequentemente neste município são:

- decidir sobre novos investimentos;
- decidir sobre as operações de endividamento;
- decidir se o município deve continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou subcontratar a entidades externas, nomeadamente no que respeita na prestação de novos serviços e obras para o imobilizado do município⁹¹;
- decidir sobre a afetação dos recursos públicos.

Neste município constata-se que os inquiridos **utilizam a informação financeira** do relato financeiro municipal porque é uma fator legitimador das decisões tomadas, designadamente “(...) *quando estamos reunidos com os membros da Assembleia Municipal.*” evidencia o decisor político.

Embora neste município o sistema formal de informação interna esteja totalmente informatizado, observou-se que o decisor político tem necessidade de **outra informação** para além da informação financeira divulgada no relato financeiro municipal para apoio às tomadas de decisão internas. Trata-se de uma síntese da informação divulgada nas contas anuais, apresentada com base em indicadores orçamentais, económico-financeiros e de gestão operacional.

Neste município foram salientados alguns **fatores organizacionais internos** que influenciam a maior ou menor utilidade/uso da informação financeira no processo de tomada de decisões internas, como por exemplo:

- a sobrecarga de trabalho;
- a dimensão do município;

⁹¹ Constatou-se que, para este tipo de decisão, é preparada informação sobre os custos, através de folhas de cálculo em Excel, usando para o efeito métodos obsoletos, uma vez que este município ainda não tem totalmente implementada o subsistema da Contabilidade de Custos.

- a existência de recursos tecnológicos;
- a complexidade da informação financeira elaborada na base de acréscimo ou da especialização de exercícios;
- a experiência profissional no cargo/função desempenhado;
- a falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL);
- resistência à mudança.

Neste município observou-se existir um desconhecimento por parte dos inquiridos dos propósitos das **orientações dadas pelo IPSASB** em termos contabilísticos para o Setor Público.

Quanto à **preparação dos municípios** para a adoção das NICSPs foi referido como possível principal obstáculo futuro a sobrecarga de trabalho.

Relativamente se a **adoção das NICSPs** na Contabilidade Pública possibilitará a divulgação de informação de maior utilidade para o processo de tomadas de decisão internas são apresentadas posições contraditórias. Enquanto que, o decisor político considera que a utilidade da informação não aumentará, o decisor técnico evidencia que se a informação for *“mais de relato do que de valores certamente irá aumentar mais a utilidade”*, nomeadamente para aqueles que *“não sabem fazer a leitura de um Balanço ou de uma Demonstração de Resultados”*.

Procurando aferir se há necessidade da criação de **modelos de relato financeiro** em função das necessidades de informação do tipo de utilizador, observou-se que os decisores não sentem essa necessidade, resposta que nos parece ser consequente do desconhecimento do conteúdo das NICSPs.

7.3.1.5 Estudo de caso n.º 5 – Município E

Em termos económico-financeiros, no exercício de 2011, o Município E apresentou 65.388.751,56 € de ativo líquido (dos quais 21.887.681,19 € em BDPs), 47.453.534,60 € de passivo total (dos quais 12.144.641,16 € respeitantes a dívidas a fornecedores) e 17.935.216,96 de fundos próprios. Os custos totalizaram 16.430.459,57 € (dos quais 11.760.829,38 € relativos a Custos com o Pessoal e Fornecimentos e Serviços Externos) e os proveitos 18.397.995,27 €, dos quais 3.120.000,60 € relativos a Impostos e Taxas.

Em relação a 2010, observa-se que o passivo aumentou (13,04%) face ao ativo líquido total. Além disso, verifica-se um decréscimo em termos de custos e proveitos em cerca de 10,03% e 2,20%, respetivamente, sendo que os rendimentos gerados pelo município (Impostos e Taxas) representam cerca de 16,95%% do total dos proveitos em 2011.

Em termos orçamentais, verificou-se 17.786.761,42 € de receitas cobradas líquidas (das quais 5.841.882,92 € são receitas próprias) e 17.493.650,14 € de despesas pagas, das quais 13.152.146,90 € correspondem a despesas correntes e 2.690.769,52 € a despesas de investimento (aquisição de bens de capital). O saldo da gerência anterior (2010) totalizou 1.358.545,43 €, sendo que 363.534,71 € respeitantes à execução orçamental e o restante a operações de tesouraria. De um modo geral, observou-se um decréscimo em relação a 2010, quer em termos de receitas cobrada líquida quer em termos de despesa paga, de 13,12% e 12,94%, respetivamente.

No Município E a estrutura organizacional comporta os seguintes departamentos, abaixo do Presidente: Departamento de Administração, Finanças e Modernização, Departamento de Urbanismo e Ordenamento do Território, Departamento de Construção, Manutenção e Operação e Departamento de Educação e Assuntos Sociais e Culturais. De acordo com o definido no regulamento da estrutura orgânica do Município E, a cada diretor de departamento são atribuídas responsabilidades de decisão, como por exemplo coordenar a atividade das equipas de projeto de auditoria e controlo de gestão, e de acompanhamento aos projetos comunitários. Tendo em conta as responsabilidades de decisão atribuídas ao Departamento de Administração, Finanças e Modernização, sob o qual se encontram as divisões Administrativa e de Modernização, Financeira e Patrimonial e de Gestão de Recursos Humanos, parece-nos que a informação financeira revela-se particularmente importante neste

departamento. As divisões incluídas no Departamento de Administração, Finanças e Modernização implicam responsabilidades em áreas como a Educação, Recursos Humanos, Finanças, entre outras, pelo que a entrevista realizou-se ao Diretor do designado departamento.

Neste município a **organização contabilística** está a cargo da Divisão Financeira e Patrimonial integrada no Departamento de Administração, Finanças e Modernização.

O **sistema formal de informação interna** está informatizado num sistema específico para o desenvolvimento da Contabilidade Autárquica⁹². Este município dispõe ainda de outras aplicações informáticas para a gestão dos restantes departamentos. Todas as aplicações são suportadas por uma única base de dados, o que permite uma forte integração e partilha de dados entre os vários módulos aplicativos, eliminando, assim, a duplicação de informação. Tal integração (das várias aplicações) permite a articulação de toda a informação entre as várias unidades e subunidades orgânicas municipais.

As entrevistas ao Vereador (responsável político) e ao Diretor do Departamento de Administração, Finanças e Modernização (responsável técnico), possibilitaram sintetizar o que a seguir se expõe.

Neste município observa-se a existência de falta de comunicação organizacional interna. Isto é, na tentativa de delinear o processo de tomada de decisões verificou-se que, para a maioria das decisões tomadas a nível político, não é tida em linha de conta a informação financeira fornecida nas contas anuais⁹³, nem as considerações efetuadas pelo responsável máximo técnico da área financeira para essas decisões. *“Não há tomada de consciência prática de que a prestação de contas efetivamente é necessária para a tomada de decisão por parte do executivo. Neste município o decisor político não faz o devido uso ou praticamente não usa a informação divulgada nas contas anuais para tomar as suas decisões.”* diz o decisor técnico. Acrescenta ainda que *“quando a informação é pedida à parte técnica a decisão está mais do que tomada e, muitas das vezes, até já está executada”*.

⁹² Todas as operações e registos contabilísticos são efetuados num único sistema de contabilidade que integra as Contabilidades Orçamental, Patrimonial e de Custos. Porém, observou-se que, à data da entrevista, o subsistema da Contabilidade de Custos ainda não estava adequadamente implementado, em estrita obediência às determinações do POCAL.

⁹³ Esta postura foi omitida pelo decisor político ao longo de toda a entrevista.

Relativamente ao grau de adequabilidade que o **modelo de relato financeiro municipal** apresenta para a disponibilização de informação útil para as tomadas de decisão internas são apresentadas posições contrárias por parte de ambos os decisores. Assim, o decisor político considera que o modelo é “pouco adequado”, ao contrário do decisor técnico que o considera “totalmente adequado”. Enquanto que, neste município, o decisor político assume “(...) *que face às suas necessidades de informação, que basicamente são reduzidas à verificação das disponibilidades, a informação disponibilizada é mais do que suficiente.*” (apenas revelou ter interesse na informação sobre a tesouraria); o decisor técnico considera existir algumas **falhas/insuficiências na preparação e fornecimento da informação** nos termos atuais do relato financeiro para as suas tomadas de decisão. Em concreto, ambos os decisores apontaram os seguintes elementos:

- Desajustamentos de terminologia, como é o caso do termo “Resultado Líquido do Exercício”;
- Não uniformização dos indicadores económico-financeiros a incluir Relatório de Gestão;
- Falta de divulgação de informação financeira prospetiva, que traduza o valor dos compromissos assumidos hoje mas com reflexos nas gerações seguintes;
- Desajustamentos das notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados – a informação a incluir nas notas explicativas deveria ser mais detalhada.

No que diz respeito ao **aumento de informação útil para apoio ao processo de tomada de decisões e controlo internos** com a introdução do POCAL, ambos os decisores são unânimes ao afirmarem que a utilidade da informação aumentou. Quanto aos **tipos de informação**, possibilitados pelo atual sistema de Contabilidade Autárquica, de utilidade elevada para as tomadas de decisão internas foram destacados os seguintes: a informação sobre o custo de uma viatura para a decisão de manter essa viatura ou adquirir uma nova e a informação sobre o endividamento autárquico para fins de controlo ou de novos empréstimos.

Relativamente à perceção da utilidade da **elaboração e apresentação dos documentos de prestação de contas** para o processo de decisão, neste município, são apresentadas posições contrárias. Assim, enquanto que o decisor político considera que a elaboração dos documentos é apenas para o cumprimento das disposições legais; o decisor técnico entende

esta como sendo útil para o processo de tomada de decisões, embora em determinados documentos reconheça que é unicamente para o cumprimento da legislação. Como exemplo desta situação foram referidos o Mapa da Contratação Administrativa – Situação dos contratos, os Mapas dos Ativos de Rendimento Fixo e Variável e a Caracterização da Entidade. Quanto à **utilização da informação** divulgada nos documentos de prestação de contas observa-se que esta não é devidamente utilizada, por parte do decisor político, para as tomadas de decisão internas.

Neste município verificou-se que a informação financeira divulgada no relato financeiro municipal **satisfaz as necessidades de informação** dos inquiridos no que respeita ao apoio ao processo de tomada de decisão. Porém, observou-se que a “(...) *inclusão de algum reporte a nível de mapas de Contabilidade de Custos.*” aumentaria essa satisfação, bem como a consideração dos elementos indicados como falhas e/ou insuficiências do relato financeiro municipal.

O **tipo/quantidade de informação financeira** divulgada no relato financeiro municipal útil/utilizada para as tomadas de decisão do decisor político é obtido fundamentalmente a partir dos mapas do Orçamento e de Tesouraria. Esta posição é justificada pela conjuntura económica e política que Portugal atravessa. Além disso, a informação útil/utilizada por parte do decisor político é essencialmente para decisões relacionadas com a sustentabilidade do município. A este respeito observa-se que, no caso do decisor técnico, o tipo/quantidade de informação financeira útil/utilizada depende da informação que é pretendida obter para o tipo de decisão a tomar. Verifica-se que a nível do decisor técnico a informação financeira fornecida pela Contabilidade Patrimonial é substancialmente usada para conhecer a situação das dívidas do município para com terceiros a curto, médio e longo prazos. “*Mediante a situação com que me deparar, dentro das minhas competências, recorro mais a um mapa ou a outro, dependendo da informação que eu pretenda obter.*” alega o decisor técnico.

Relativamente à **preferência de informação** preparada no âmbito da Contabilidade Orçamental ou pela informação preparada na base de acréscimo (Patrimonial e de Custos) para apoio ao processo de tomada de decisão, observa-se que esta está dependente do tipo de decisão a tomar pelo decisor.

A **natureza das decisões tomadas** baseada na informação divulgada no relato financeiro municipal traduz-se maioritariamente em:

- decidir sobre as operações de endividamento;
- decidir sobre a definição de taxas;
- decidir sobre a afetação dos recursos públicos no geral;
- decidir sobre a realização de novos programas, projetos ou ações.

Neste município a **utilização**, por parte dos inquiridos, **da informação financeira** fornecida no relato municipal deve-se sobretudo ao facto desta **legitimar** as decisões tomadas, na medida em que constitui a base que fundamenta a decisão.

No que respeita ao recurso a **outros tipos de informação**, para apoio ao processo de tomada de decisões, para além da informação de elaboração obrigatória no âmbito do POCAL, são apresentadas posições contrárias. Assim, quando o decisor técnico refere que não faz uso de outro tipo de informação, para além daquela que é exigida no âmbito do POCAL, o decisor político considera que recorre a outros tipos de informação para as suas tomadas de decisão, como, por exemplo, a uma síntese da informação financeira, preparada pelos serviços técnicos do município, que inclui:

- Informação obtida através de indicadores elaborados com base no Balanço;
- Informação obtida através de indicadores elaborados com base na Demonstração dos Resultados por natureza;
- Informação obtida através de indicadores orçamentais;
- Informação sobre o saldo existente em tesouraria;
- Informação sobre o grau de execução orçamental ao nível da receita e despesa.

Além disso, neste município observou-se que o decisor político para as tomadas decisão recorre também a **informação não financeira**, designadamente sobre: a avaliação da eficácia e eficiência do município na prestação dos serviços públicos e venda de bens, e a avaliação da adequação dos resultados alcançados com os objetivos definidos nos documentos previsionais orçamentais.

Neste município foram apontados alguns **fatores organizacionais internos** que influenciam a maior ou menor utilidade/uso da informação financeira no processo de tomada de decisões internas, tais como:

- a sobrecarga de trabalho;
- a falta de experiência profissional no cargo/função;
- a falta de articulação do sistema de informação contabilística com os objetivos e a missão organizacional;
- a existência de recursos tecnológicos;
- a resistência à mudança.

Neste município observa-se que a cultura organizacional é vista como uma fator desmotivador na utilização da informação divulgada no relato financeiro municipal. A existência deste fator pode indicar falhas no meio de comunicação interna entre o Departamento de Administração, Finanças e Modernização e o órgão executivo, na medida em que este último *“para as tomadas de decisão não considera os pareceres emitidos pela equipa técnica ou não tem em conta a situação económico-financeira do município”* justifica o decisor técnico.

Observa-se que neste município não existe conhecimento dos propósitos das **orientações dadas pelo IPSASB** em termos contabilísticos para o Setor Público.

Neste município considera-se que os problemas maiores com que se depararão **os municípios para a adoção das NICSPs** estarão provavelmente relacionados com a dimensão do município, o número de trabalhadores, as suas categorias e respetivas qualificações. O decisor político refere ainda como possível fator ameaçador à adoção das NICSPs a resistência à mudança.

Neste município é reconhecido que deverá existir um **modelo único de relato de informação financeira** para apoio às tomadas de decisão, independentemente do tipo de utilizador-decisor.

7.3.2 Análise comparativa

Procurando efetuar uma análise transversal e sintetizar os principais resultados dos estudos de caso efetuados, foram analisados diversos aspetos diretamente relacionados com os propósitos da análise qualitativa, seguindo aproximadamente a ordem por que foram questionados, tendo como referência o guião preparado para as entrevistas.

Relembre-se que os assuntos abordados foram:

- O grau de adequabilidade do relato para as tomadas de decisão internas, as suas insuficiências e/ou falhas e o grau de satisfação com a informação divulgada no modelo de relato financeiro municipal, e os aspetos relacionados com a elaboração e apresentação dos documentos de prestação de contas;
- A utilidade/uso da informação financeira divulgada e de outra informação de preparação voluntária;
- Os fatores organizacionais internos possíveis de influenciar a maior ou menor utilidade/uso da informação divulgada no relato financeiro municipal para as tomadas de decisão internas; e
- A adoção das NICSPs na Contabilidade Autárquica em Portugal.

7.3.2.1 Adequabilidade, insuficiências e/ou falhas e satisfação com a da informação divulgada no modelo de relato financeiro municipal, e a elaboração e apresentação dos documentos de prestação de contas

Por uma questão de facilidade de apresentação e análise, os assuntos neste tópico serão tratados separadamente. Optou-se pela apresentação dos resultados através de quadros, designadamente no que respeita aos relatos dos decisores (políticos e técnicos). Por questão de maior compreensibilidade e clareza para o leitor, os quadros são apresentados, em alguns casos, com estrutura diferente.

Adequabilidade do modelo de relato financeiro municipal

Quando à adequabilidade do modelo de relato financeiro municipal no que respeita à disponibilização de informação útil para apoio às tomadas de decisão internas, foram, como seria de esperar pela natureza dos estudos de caso selecionados, detetadas posições contrárias dentro do grupo de decisores (Quadro 7.2). De um modo geral, constata-se que são os decisores técnicos que percecionam um maior grau de adequabilidade do modelo de relato da informação financeira municipal, ainda que tenham apontado a existência de algumas insuficiências e/ou falhas relativas ao conteúdo da informação divulgada e à necessidade de preparação de outra informação para além da obrigatória.

As principais razões referidas para um grau de adequabilidade bastante ou totalmente satisfatório são:

- a clareza com que a informação financeira é divulgada;
- a oportunidade na divulgação da informação financeira;
- a utilidade da informação financeira divulgada para apoio às tomadas de decisão internas;
- a informação financeira é facilmente compreensível.

As razões apontadas para um grau de adequabilidade reduzido são, fundamentalmente:

- a incompreensibilidade da informação financeira divulgada;
- o elevado número de documentos contabilísticos.

As informações recolhidas por meio das entrevistas permitiram verificar que, embora os decisores tenham considerado, no estudo por questionário, como principais razões para uma menor adequabilidade do relato financeiro municipal para as suas tomadas de decisão internas a ‘discrepância de bases contabilísticas entre as Contabilidades Orçamental e Patrimonial’ e a ‘não inclusão de mapas da Contabilidade de Custos’, estas não foram identificadas nas entrevistas. Tendo-se apurado que a razão que mais contribui para o grau de adequabilidade reduzido é a incompreensibilidade da informação financeira divulgada. Note-se que esta razão é a mais apontada essencialmente pelos decisores políticos. Além disso, é curioso notar que os decisores que consideram que o atual modelo de relato financeiro municipal é bastante ou totalmente adequado, revelando assim uma maior utilidade para as tomadas de decisão internas, são também os que consideram a informação financeira mais compreensível e vice-versa.

Quadro 7.2: Adequabilidade do modelo de relato financeiro municipal e suas razões

Casos / Decisores		Tópicos	Qual o grau de adequabilidade do modelo de relato financeiro municipal, em vigor, apresenta no que respeita a fornecer informação útil para as tomadas de decisão internas?	Quais as razões pelas quais considera pouco/muito adequado o atual modelo de relato municipal para as suas tomas de decisão? Porquê?
Estudo de caso n.º 1 – Município A	Decisor Político	Totalmente adequado	“No cômputo geral, as contas anuais preparadas e divulgadas, segundo o POCAL, estão <u>totalmente adequadas</u> , mas poderia verificar-se uma melhoria neste sentido. Há sempre coisas que se podem melhorar.”	“Possibilita-me informação para as decisões que tenho que tomar. Trata-se de um modelo <u>perfeitamente entendível, claro e que reflete mais fielmente a situação do município</u> . Embora eu ache que poderia ser melhorado.”
	Decisor Técnico	Bastante adequado	“Considero que o modelo de apresentação das contas anuais é <u>bastante adequado</u> no que respeita a divulgar informação que me é útil para as decisões que tenho que tomar, com exceção de um ou outro aspeto que poderia torná-lo ainda mais adequado.”	“ <u>Perfeitamente compreensível e claro</u> . E depois dá-me toda a informação. Repare, se eu quiser saber no momento a capacidade de endividamento do município para poder decidir sobre um novo empréstimo, eu consigo ter muito rapidamente essa informação.”
Estudo de caso n.º 2 – Município B	Decisor Político	Totalmente adequado	“Para o apoio à gestão do município é <u>muito adequado</u> . Sabe que eu tiro muito partido da informação fornecida, por tudo e mais algumas coisas. Para qualquer decisão que eu tenha que tomar está lá tudo que me permite decidir de forma a que eu consiga alocar os recursos de forma eficiente. É isto que é pretendido.”	“Tem tudo o que é necessário para o processo de decisão. Trata-se de um modelo claro, de leitura fácil e traduz toda a situação do município, quer em termos financeiros como patrimoniais. Agora eu admito que, para a maioria dos eleitos locais, são tudo documentos que dizem pouco ou não dizem nada. Sobre tudo para aqueles eleitos que não são da área.”
	Decisor Técnico	Bastante adequado	“Diria que a informação da prestação de contas para o processo de decisão é <u>bastante adequado</u> .”	“A prestação de contas <u>inclui tudo o que é necessário</u> . Verificou-se uma evolução muito positiva do que havia antes e do que temos agora. Agora temos informação mais completa. É um modelo <u>muito completo, claro</u> .”
Estudo de caso n.º 3 – Município C	Decisor Político	Pouco adequado	“A prestação de contas do antigo 341 era mais útil e mais clara. A anterior era muito mais clara, de leitura e de tudo e de concretizar a execução do orçamento, do que esta atual.”	“A informação relatada é <u>incompreensível</u> . Aliás eu não tomo as minhas decisões tendo em conta a informação divulgada nas contas anuais, salvo muito raramente uma ou outra situação pontual.”
	Decisor Técnico	Totalmente adequado	“Com toda a reforma a que se assistiu ao nível da Contabilidade Autárquica, o modelo de prestação de contas em vigor, é <u>totalmente adequado</u> . Eu acho que o POCAL é efetivamente um bom plano, mas há umas questões pontuais menos boas.”	“Divulga informação num formato <u>perfeitamente compreensível, claro e útil</u> para as minhas tomadas de decisão. Satisfaz as minhas necessidades de informação, perfeitamente. Por outro lado, agora também temos que ver um aspeto muito positivo disto, que respeita à oportunidade da informação divulgada. Isto sim, é fundamental para as decisões.”
Estudo de caso n.º 4 – Município D	Decisor Político	Pouco adequado	“Sabe que, para quem não é da área, como eu, que sou um engenheiro, o modelo não é facilmente entendível, por isso, no que respeita às decisões que tenho que tomar considero-o pouco adequado.”	“O modelo adotado é <u>pouco claro</u> , na medida em que fazer uma leitura do que lá está torna-se muito difícil, pois inclui demasiados documentos.”
	Decisor Técnico	Totalmente adequado	“Com a adoção do POCAL, a preparação de informação no âmbito da Contabilidade Patrimonial em complemento à Orçamental permitiu uma <u>adequação total</u> ao nível do fornecimento da informação para o processo de decisão.”	“A utilidade de todos os documentos preparados é <u>fundamental</u> . Repare que se o Presidente quiser decidir sobre a realização de um novo investimento através da contratação de um empréstimo, eu disponho de toda a informação necessária para analisarmos a situação e tomarmos uma decisão. Claro, a decisão final não é minha, mas dou a minha opinião.”
Estudo de caso n.º 5 – Município E	Decisor Político	Pouco adequado	“Mediante a situação que estamos a viver só preciso de saber quanto é que tenho em disponibilidades, por isso <u>de que é que me serve toda aquela informação</u> para as decisões que tenho que tomar?”	“A informação não é direta. Eu, se preciso, o que é raro, peço à minha equipa técnica para que a trabalhe como eu a sei ler.”
	Decisor Técnico	Totalmente adequado	“Considero o modelo <u>totalmente adequado</u> . No entanto, considero que há alguns aspetos do atual relato que poderiam ser substancialmente melhorados.”	“Como eu já disse aqui, na parte que diz respeito a mim, a <u>informação fornecida é mais do que suficiente</u> para o processo de tomada de decisão. O modelo de relato é <u>bastante clarificador</u> .”

Insuficiências e/ou falhas da informação divulgada

Como parece claro do Quadro 7.2, embora, em termos gerais, o modelo de relato financeiro municipal seja considerado adequado no que respeita à divulgação de informação útil para apoio às tomadas de decisão internas (confirmando-se assim os resultados da hipótese H₉ da investigação quantitativa), alguns dos decisores apontam para a existência de insuficiências e/ou falhas no atual modelo de relato financeiro municipal.

No Quadro 7.3 resumem-se esses aspetos que os decisores consideram como possíveis melhorias. De um modo de geral, traduzem-se na inclusão de nova informação e de uma adequação/explicitação de terminologia, adotada ao contexto municipal, no conteúdo das demonstrações financeiras.

Como nova informação a incluir e possíveis ajustamentos a efetuar no modelo de relato financeiro municipal, os decisores destacam:

- Inclusão de informação financeira consolidada;
- Inclusão de informação financeira previsional quer em termos orçamentais quer em termos financeiros e económicos;
- Informação sobre ativos suscetíveis de gerar rendimentos futuros e ativos suscetíveis de gerar um potencial serviço público (como é o caso dos BDPs);
- Alteração de terminologia, como por exemplo a designação “Resultado Líquido do Exercício”. A maioria dos decisores não apresentou sugestões de novas designações, apenas um sugeriu a designação de excedente ou défice líquido.
- Ajustamento das Notas ao Balanço e à Demonstração dos Resultados. Foi apontado que as referidas notas passassem mais a normas de relato;
- Redefinição dos critérios de mensuração. Foi apontado como critério o justo valor.
- Designações uniformes de indicadores económico-financeiros a incluir no Relatório de Gestão.

Dos assuntos acima, os mais referidos foram a alteração de terminologia, a inclusão de informação financeira consolidada, a redefinição dos critérios de mensuração e a designação uniforme de indicadores económico-financeiros a incluir no Relatório de Gestão.

Note-se que são os decisores técnicos que dão mais importância às questões técnicas (e.g., critérios de mensuração) do conteúdo do relato financeiro municipal, tendo-se também verificado que existe um domínio destes sobre a utilização/utilidade da informação para apoio às tomadas de decisão internas.

Além disso, saliente-se que foram os respondentes-decisores dos municípios de pequena dimensão (Municípios B e D) que, não apontaram a inclusão nos documentos de prestação de contas de informação consolidada. Tal aspeto é justificado pelo facto destes municípios não deterem participações financeiras nas entidades do setor empresarial local.

Quadro 7.3: Insuficiências e/ou falhas de informação no modelo de relato financeiro municipal

<i>Casos/Decisores</i> <i>Tópicos</i>	Estudo de caso n.º 1 – Município A		Estudo de caso n.º 2 – Município B		Estudo de caso n.º 3 – Município C	
	Decisor Político	Decisor Técnico	Decisor Político	Decisor Técnico	Decisor Político	Decisor Técnico
Falta de divulgação informação financeira consolidada	“Para as contas que vão para a Câmara e para a Assembleia Municipal deveria ir a implicação das contas das várias empresas em que a Câmara tem responsabilidades. Isto é, qual é a implicação nas contas do município, que o município tem, e teria que haver também nessas contas uma síntese; seria do tipo de um anexo às contas do município; tipo uma narrativa das contas de cada empresa, em que tinha pelo menos dois ou três elementos: incluir um balanço, a conta de exploração do que foi a empresa A, B, C e o próprio órgão de gestão a evidenciar as implicações para o município.”	-	-	-	-	“A grande falha do POCAL foi não ter previsto logo, à semelhança do POC-Educação, a <u>consolidação de contas e devidas regras</u> . A informação consolidada é fundamental para as decisões que temos que tomar com as empresas onde detemos participação. E mesmo para aquelas empresas onde detemos posições minoritárias.”
Desajustamentos de terminologia	Resultado Líquido do Exercício Demonstração dos Resultados por natureza “Tem que haver cuidado com o Setor Público e o setor empresarial. Por exemplo, a conta de exploração está feita de modo a dizer que a Câmara Municipal após a conta de exploração <u>tem resultados X milhões de resultados positivos ou negativos, isto é um autêntico disparate</u> Há a necessidade de estudar estes termos. <u>Nem chamaria conta de exploração seria outro nome.</u> ”	Resultado Líquido do Exercício “Os termos utilizados devem ser diferentes do contexto do setor privado e a análise deve ser diferente da análise feita numa empresa. Deve-se ter algum cuidado. É exemplo disto o: <u>Resultado Líquido do Exercício</u> .”	-	“Sabe uma coisa que eu mudaria logo? Era a designação de <u>Resultado Líquido do Exercício</u> , passaria a chamar de <u>excedente ou défice líquido</u> . Agora resultado líquido é que não.”	Resultado Líquido do Exercício “ <u>Não faz sentido algum aquilo de que a câmara tem um lucro não sei de quanto.</u> ” “A câmara municipal teve um prejuízo não sei de quanto ou teve um lucro não sei de quanto, não é essa a finalidade destas instituições.”	-
Falta de divulgação de informação financeira prospetiva	“Outra coisa que também se deveria incluir era a divulgação da informação financeira do horizonte a longo prazo. Existem decisões que são tomadas hoje e que só se refletem anos mais tarde.”	-	-	-	-	-
Falta de divulgação de informação sobre ativos suscetíveis de gerarem rendimentos futuros e ativos suscetíveis de gerarem um potencial serviço público	“Por exemplo, o Balanço não reflete com clareza o Ativo disponível para mercado. <u>Deveria haver uma clara distinção do que é público, o ativo que foi adquirido e que é para prestação serviços, e depois sim o que realmente se pode vender.</u> ”	-	-	-	“Quando a câmara compra <u>património</u> , ele é para o desenvolvimento das suas atividades, <u>logo este património devia estar à parte doutro que não tem este fim.</u> ”	-
Desajustamento das notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados	-	-	-	-	-	-
Desajustamento dos critérios de mensuração	-	“Uma falha que eu acho que tem é ao nível dos critérios de valorimetria estabelecidos. Os critérios definidos não permitem o conhecimento real do valor do município.”	-	“Penso que poderíamos, e aqui à semelhança do setor empresarial, caminhar para a aplicação do <u>justo valor</u> .”	-	“Era importante um <u>aperfeiçoamento dos critérios de valorimetria</u> . Torna-se muito difícil avaliar determinados bens com o que temos.”
Não uniformização dos indicadores económico-financeiros do Relatório de Gestão	-	“Outra falha do modelo de relato é a de não existir um <u>modelo padrão de indicadores a incluir no Relatório de Gestão</u> . Cada município coloca o que lhe interessa mostrar da sua situação. Isto não facilita a comparabilidade.”	“Criar uma designação única de indicadores. Cada um faz os que quer e da forma que mais lhe convém.”	-	-	-

Quadro 7.3: Insuficiências/falhas de informação no modelo de relato financeiro municipal (cont.)

<i>Casos/Decisores</i> <i>Tópicos</i>	Estudo de caso n.º 4 – Município D		Estudo de caso n.º 5 – Município E	
	Decisor Político	Decisor Técnico	Decisor Político	Decisor Técnico
<i>Falta de divulgação de informação financeira consolidada</i>	-	-	-	-
<i>Desajustamento de terminologia</i>	Resultado líquido do exercício “Uma falha muito grave é terem aproximado isto muito ao que se passa nas empresas. Depois claro qual é o significado do <u>resultado líquido</u> para as câmaras?”	-	-	Resultado líquido do exercício “Olhe, por exemplo, o caso do <u>resultado</u> que aparece na <u>Demonstração de Resultados</u> , não faz sentido nenhum. O nome deveria ser alterado e o seu significado enquadrado nas entidades locais.”
<i>Falta de divulgação de informação financeira previsional</i>	-	-	“As contas anuais deveriam incluir um documento qualquer que indicasse os compromissos que estamos a assumir hoje e que se refletirão <u>nas gerações seguintes</u> .”	-
<i>Falta de divulgação informação sobre ativos suscetíveis de gerarem rendimentos futuros e ativos suscetíveis de gerarem um potencial serviço público</i>	-	-	-	-
<i>Desajustamento das notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados</i>	-	-	-	“As Notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados <u>deveriam incluir um conteúdo mais minucioso</u> . Deveriam ser mais notas de relato e não como são apresentadas conforme a legislação atual assim o obriga.”
<i>Desajustamento dos critérios de mensuração</i>	-	-	-	-
<i>Não uniformização dos indicadores económico-financeiros</i>	-	“Julgo que a <u>grande falta é não termos um padrão de indicadores</u> para utilizarmos na elaboração do Relatório de Gestão. Depois claro comparar é muito difícil.”	-	“Os indicadores que constam no Relatório de Gestão <u>deveriam ser uniformizados</u> .”

Elaboração e apresentação dos documentos de prestação de contas

Procurando analisar se as mudanças introduzidas com o POCAL, na preparação e apresentação do relato financeiro municipal conduziram ao aumento de informação útil para apoio às tomadas de decisão e controlos internos, a grande maioria dos decisores reconhece um aumento de utilidade (Quadro 7.4). Excetua-se o decisor político do Município C, que considera que as mudanças introduzidas provocaram um efeito negativo, nomeadamente tornando a informação menos entendível. Os decisores que reconhecem efeitos positivos na utilidade do relato, referem-se genericamente ao facto de poderem contar também com informação da Contabilidade Patrimonial em base de acréscimo.

Quadro 7.4: Efeitos das mudanças introduzidas com o POCAL na utilidade da informação divulgada

<i>Casos/Decisores</i>	<i>Descrição</i>	<i>Na sua opinião, as mudanças introduzidas com o POCAL na preparação e apresentação do relato financeiro municipal conduziram ao aumento de informação útil?</i>	<i>Efeito</i>
Estudo de caso n.º 1 – Município A	Decisor Político	<i>“Tudo o que foi aproximar o modelo de registo contabilístico daquilo que é feito no mundo empresarial, isso é que é o caminho; e é, de facto, isso que nos interessa, porque tem uma leitura rigorosa das várias leituras que se faz, ou melhor, permite-nos continuar a fazer uma leitura do ponto de vista orçamental (necessário), também do ponto de vista patrimonial e agora era essencial também ter uma leitura das responsabilidades perante terceiros.”</i>	Positivo
	Decisor Técnico	<i>“Sim. Sem dúvida alguma. Enquanto que, no anterior sistema, era só uma análise orçamental, não é? Só de caixa. Não nos permite uma correta gestão financeira; não nos podemos basear apenas numa previsão, que permite, unicamente, ser uma diretriz do que pode ser as nossas receitas e o nosso investimento. Agora, em termos práticos, efeitos práticos de análise financeira, sem dúvida alguma que o POCAL foi uma grande inovação.”</i>	Positivo
Estudo de caso n.º 2 – Município B	Decisor Político	<i>“Sim, evidente. Antes do POCAL tinha a Contabilidade Orçamental, que apenas espelhava os fluxos de caixa. Com a Patrimonial permitiu ter uma visão mais alargada. Aumentou a leitura.”</i>	Positivo
	Decisor Técnico	<i>“O sistema de informação atual passou a ter um peso cada vez maior para o processo de decisão. O aumento da utilidade foi muito elevado.”</i>	Positivo
Estudo de caso n.º 3 – Município C	Decisor Político	<i>“A anterior prestação de contas era mais útil e mais clara. A anterior era muito mais clara e de leitura, e de tudo, e de concretizar... do que esta atual.”</i>	Negativo
	Decisor Técnico	<i>“Conduziu ao aumento da divulgação de informação útil para as tomadas de decisão. O anterior sistema só disponibilizava informação em termos orçamentais, nada mais.”</i>	Positivo
Estudo de caso n.º 4 – Município D	Decisor Político	<i>“Sim, estou completamente de acordo que o POCAL aumentou a preparação de informação útil.”</i>	Positivo
	Decisor Técnico	<i>“Aumentou a utilidade sim. Não é de ter outra opinião. Passamos a dispor de mais informação, conhecemos agora toda a situação do município. Com a informação que se divulgava antes do POCAL, isto não era possível.”</i>	Positivo
Estudo de caso n.º 5 – Município E	Decisor Político	<i>“Considero que as introduções, introduzidas com o POCAL, aumentaram, sim senhor, a utilidade da informação para apoio ao processo de tomada de decisões.”</i>	Positivo
	Decisor Técnico	<i>“Eu não conheço nem lidei com o plano anterior. Mas considero que este POCAL acrescenta maior utilidade para a tomada de decisão. O POCAL permite a elaboração de toda a informação necessária as decisões que tomo habitualmente.”</i>	Positivo

O Quadro 7.5 resume as perspetivas dos decisores no que concerne ao entendimento que têm sobre se a elaboração dos documentos de prestação de contas é entendida como o mero

cumprimento da legislação ou se é reconhecida utilidade/uso à informação divulgada para as tomadas de decisão internas.

Quadro 7.5: Elaboração dos documentos de prestação de contas: cumprimento da legislação ou reconhecimento da utilidade/uso?

<i>Casos</i>	<i>Decisores</i>	<i>Descrição</i>
Estudo de caso n.º 1 – Município A	Decisor Político	<i>“A prestação de contas é uma formalidade obrigatória e bem, porque sem essas formalidades e sem essa obrigatoriedade nós não nos instalamos para esse fim, mas depois o instalar para esse fim não fica por aí; fica a instalação para esse fim e para a estratégia que queremos para o município e daí toda a utilidade da informação.”</i>
	Decisor Técnico	<i>“Legislação, sim. Mas, acima de tudo porque também é útil. Embora considere que existem mapas que só se fazem porque é obrigatório, como seja o Mapa dos Ativos de Rendimento Fixo e Variável, a Demonstração da Variação da Produção e a Demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas. Claro que daqui resulta outra informação, mas estes propriamente ditos não são verdadeiramente úteis para o processo de decisão.”</i>
Estudo de caso n.º 2 – Município B	Decisor Político	<i>“Como disse há pouco, a informação é importante. Entendo a preparação desta como sendo útil, mas claro sem a obrigatoriedade de a elaborar provavelmente não se elaborava, mas também não sei que outros documentos se preparariam se não fossem estes. Sem dúvida entendo a informação financeira de muita utilidade.”</i>
	Decisor Técnico	<i>“Útil. A informação é de grande utilidade. Entender como mero cumprimento da legislação, não! Para alguns (nomeadamente para os responsáveis políticos) até o pode ser, mas eu não entendo deste modo.”</i>
Estudo de caso n.º 3 – Município C	Decisor Político	<i>“Nós estamos a cumprir o que temos de cumprir. Entendo que é o cumprimento da legislação. Como disse, para mim bastava o tínhamos anteriormente. A Conta de Gerência era suficiente.”</i>
	Decisor Técnico	<i>“É assim: eu reconheço que a informação é útil, reconheço que nalguns casos ela sustenta muitas decisões.”</i>
Estudo de caso n.º 4 – Município D	Decisor Político	<i>“Logicamente que também temos que cumprir, mas também reconheço que também vamos ver muita informação nas contas anuais... concordo em absoluto que não é só um documento obrigatório, mas é um documento que nos dá informação útil para tomarmos as decisões.”</i>
	Decisor Técnico	<i>“Ah! Para cumprimento só da legislação, só? Não, também porque é útil..”</i>
Estudo de caso n.º 5 – Município E	Decisor Político	<i>“Claro que isto resulta tudo de uma obrigatoriedade, pois é certo que não se prepararia esta informação se não fosse uma exigência legal. Mas também considero que depois desta imposição e já que a temos, reconheço que é útil para as decisões.”</i>
	Decisor Técnico	<i>“Reconheço utilidade desta no processo decisório. Mero cumprimento da legislação apenas, não.”</i>

As respostas dos decisores, nomeadamente dos políticos, são, de certo modo, convergentes ao considerarem, em primeiro lugar, que a elaboração dos documentos de prestação de contas como sendo o mero cumprimento da legislação, mas reconhecem que lhe atribuem utilidade/uso para o processo de tomada de decisões, em segundo lugar. Consta-se que é o grupo de decisores técnicos quem mais reconhece utilidade/uso à elaboração dos documentos de prestação de contas, quando comparados com o grupo de decisores políticos.

Satisfação das necessidades de informação

Quanto à satisfação manifestada pelos inquiridos relativamente à informação divulgada no relato financeiro municipal para as necessidades informativas respeitantes ao processo de tomadas de decisão internas, genericamente, foram apresentadas posições semelhantes por ambos os tipos de decisores (Quadro 7.6). Do que foi afirmado constata-se que, para o apoio

às tomadas de decisão internas, todos veem as suas necessidades genericamente satisfeitas. Aliás refira-se que a obtenção deste resultado confirma as conclusões tecidas no estudo por questionário a este propósito.

Curioso é notar que os decisores técnicos são os que referem alguns aspetos pelos quais não estão totalmente satisfeitos com o relato financeiro municipal. Quanto aos decisores políticos, enquanto uns dizem que estão plenamente satisfeitos, outros parecem contradizer-se, dizendo que a informação relatada “mais do que os satisfaz”, mas no sentido de ser mais do que a que necessitam ou usam para fundamentar as decisões, quando realmente, por ser a mais, acham que o modelo não é adequado.

Quadro 7.6: Satisfação das necessidades com a informação financeira fornecida divulgada

<i>Descrição</i>		<i>Em seu entender como classificaria o grau de satisfação relativamente à informação financeira que é divulgada no relato financeiro municipal para o processo de tomada de decisões?</i>	<i>Porquê?</i>
<i>Casos/Decisores</i>			
Estudo de caso n.º 1 – Município A	Decisor Político	<i>“Diria que quase <u>totalmente</u> satisfeito.”</i>	<i>“Consigo <u>perfeitamente</u> tomar as minhas decisões com a informação divulgada... Perfeitamente!”</i>
	Decisor Técnico	<i>“<u>Entre 3 e 4</u>. Também está relacionado com a exigência da decisão a tomar informação. Mas no geral do processo de tomada de decisões, <u>muito</u> satisfeito.”</i>	<i>“De um modo geral, <u>dá-me quase todo o tipo de informação necessário</u> para as decisões. <u>Falta é a informação da Contabilidade de Custos</u>, mas isso já é culpa nossa.”</i>
Estudo de caso n.º 2 – Município B	Decisor Político	<i>“<u>Totalmente</u> satisfatório”</i>	<i>“A <u>informação fornecida é crucial para as</u> decisões dos dias de hoje. Isto não quer dizer que antes não tomava decisões porque não tinha esta informação, mas agora posso fundamentar mais corretamente as decisões que tomo.”</i>
	Decisor Técnico	<i>“<u>Total</u> satisfação”</i>	<i>“O sistema de informação tem cada vez mais um maior peso no processo de decisão. A <u>informação que daí resulta é muito importante para qualquer</u> decisão.”</i>
Estudo de caso n.º 3 – Município C	Decisor Político	<i>“<u>Mais do que</u> satisfeito”</i>	<i>“<u>Inclui muita informação</u>, que a meu ver até nem faço uso de grande parte dela. Por isso é que eu digo que é um modelo pouco adequado; considera informação a mais para as decisões que tenho que tomar. Como eu digo, para as tomadas de decisão era muito mais claro a informação anterior do que a de agora; chegava ali e via.”</i>
	Decisor Técnico	<i>“<u>Muito</u> satisfeito”</i>	<i>“<u>Considero este documento essencial</u>. É um relato financeiro de uma atividade de um ano e que efetivamente permite dar a conhecer toda a informação para o processo decisão.”</i>
Estudo de caso n.º 4 – Município D	Decisor Político	<i>“<u>Completamente</u> satisfeito”</i>	<i>“<u>Inclui muita informação</u>, informação essa muito válida e precisa para as decisões.”</i>
	Decisor Técnico	<i>“<u>Bastante</u> satisfatória”</i>	<i>“A <u>informação que existe é a que é necessária</u>. Não estou a ver que se acrescente algum documento.”</i>
Estudo de caso n.º 5 – Município E	Decisor Político	<i>“<u>Mais do que</u> satisfeito.”</i>	<i>“<u>Divulga até mais informação do que a que preciso</u>.”</i>
	Decisor Técnico	<i>“<u>De 1 a 5, eu diria 4,7</u>.”</i>	<i>“As três décimas, devem-se à <u>falta de informação a nível de custos</u>. Mas de resto considero que quando tomo qualquer decisão tenho lá toda a informação.”</i>

7.3.2.2 Utilidade/uso da informação financeira divulgada e de outra informação de preparação voluntária

Pela razão apontada na secção anterior, os assuntos neste tópico serão tratados individualmente.

Utilidade/uso da informação financeira divulgada

De um modo geral, conforme se apresenta no Quadro 7.7, os decisores não têm uma preferência clara pela informação preparada no âmbito da Contabilidade Orçamental ou pela informação preparada de acordo com o regime do acréscimo (Patrimonial e de Custos). A utilização de uma ou outra informação está dependente do tipo de decisões que tenham que tomar. Excetua-se o caso do decisor político do Estudo de caso n.º 3 – Município C, que mostra ter preferência evidente pela informação fornecida pela Contabilidade Orçamental, aliás coerente com o facto da introdução do modelo de relato financeiro preparado e apresentado no âmbito do POCAL ser considerado, por este, como ponto fraco da reforma da Contabilidade Autárquica. Conforme referido, a posição deste decisor político é justificada essencialmente pela clareza e compreensibilidade da informação de carácter orçamental para apoio às suas tomadas de decisão internas.

Ainda assim, os decisores políticos demonstraram ter uma especial preferência pelo uso do PPI enquanto documento previsional estratégico, com uma prospeção a médio e longo prazos.

Quadro 7.7: Utilidade/uso da informação financeira divulgada

<i>Casos/Decisores</i>	<i>Descrição</i>	<i>Tem preferência pela informação preparada no âmbito da Contabilidade Orçamental ou pela informação preparada de acordo com o regime do acréscimo (Patrimonial e de Custos)?</i>
Estudo de caso n.º 1 – Município A	Decisor Político	<i>“Sem informação não se consegue gerir, ponto final! - isto é, não consigo tomar qualquer decisão. A informação divulgada nas contas anuais é extremamente útil para mim. E, a melhor informação é aquela que é dada pelos registos e pelo tratamento correto da informação que é prestada na prestação de contas. O mecanismo orçamental não chega; é manifestamente insuficiente; é aquilo que eu lhe disse há bocado – é orientador daquilo que fazemos dia a dia, mas a informação financeira é a mais importante e por trás desta, a económica ao nível dos custos. Como é que nós estamos a gerir os recursos.”</i>
	Decisor Técnico	<i>“Mediante o tipo de informação que preciso, utilizo a informação de um ou outro sistema. Por exemplo, utilizo muito a parte orçamental... quando há um serviço que quer fazer determinada despesa e já não tem cabimento orçamental. Temos que fazer muitas das vezes esse levantamento. Ver o que ainda há naquela unidade orgânica. Também recorro muito à informação da Contabilidade Patrimonial, por exemplo consulta de dívida a fornecedores.”</i>
Estudo de caso n.º 2 – Município B	Decisor Político	<i>“Depende do tipo de informação a prestar. Na fase inicial da despesa é a Orçamental. A Contabilidade de Custos ainda está muito no início. Não há uma preferência clara. Depende do tipo de informação que quero recolher.”</i>
	Decisor Técnico	<i>“Suponhamos que se refere a uma decisão para aquisição de um serviço, recorro essencialmente à informação de carácter orçamental para verificar a dotação disponível. Por exemplo, se for para decisões relacionadas com despesas de investimento com recurso a crédito, aí já implica a procura de informação também da contabilidade de acréscimo.”</i>
Estudo de caso n.º 3 – Município C	Decisor Político	<i>“Sem dúvida alguma pelos dados orçamentais. O PPI é o documento que mais utilizo. A informação de carácter orçamental é mais perceptível, mais clara.”</i>
	Decisor Técnico	<i>“Não é uma questão de preferência, mas sim de necessidade. Não tenho dificuldade em interpretar a informação fornecida por um ou outro sistema, daí utilizar uma ou outra perante as necessidades de informação que tenha para o processo de decisão.”</i>
Estudo de caso n.º 4 – Município D	Decisor Político	<i>“Não tenho preferência. Vamos lá ver uma coisa, o uso da informação está dependente do tipo de informação a usar. Contudo digo-lhe já que o documento que mais utilizo é da Contabilidade Orçamental – é o PPI. Esse planeamento do PPI é extremamente importante para as decisões a nível de estratégia política e de estratégia de desenvolvimento. Dá-nos a noção de prioridade quanto aos investimentos que temos de fazer. Por exemplo, se for o posicionamento dos credores em relação ao município, a questão do endividamento que agora é extremamente importante, tenho que recorrer à informação patrimonial. Por isso está a ver!”</i>
	Decisor Técnico	<i>“Não podemos falar em preferência. Repare: se eu necessitar de informação para decidir se realizo uma determinada despesa corrente, claro que primeiro tenho que analisar se tenho dotação orçamental disponível. E aqui utilizo os outputs da Contabilidade Orçamental. Se quero saber a minha dívida para com fornecedores já tenho que recorrer à informação na base de acréscimo.”</i>
Estudo de caso n.º 5 – Município E	Decisor Político	<i>“Para as decisões que eu tenho que tomar politicamente, tenho preferência por todas. Depende da informação que necessito para a decisão que tenho que tomar.”</i>
	Decisor Técnico	<i>“São ambas importantes. Tem que haver uma conciliação entre as duas. Agora também ter que se ver a informação que se procura, caso seja informação de carácter orçamental recorro à Contabilidade Orçamental; se for informação financeira aí já recorro à informação disponibilizada pela Contabilidade Patrimonial.”</i>

Estes resultados reforçam as conclusões do estudo por questionário relativamente ao reconhecimento da utilidade da informação na base de acréscimo para as tomadas de decisão internas. O facto da maioria dos decisores internos assumir não ter preferência pela informação preparada no âmbito da Contabilidade Orçamental ou pela informação preparada de acordo com o regime do acréscimo (Patrimonial e de Custos), permite-nos concluir que os decisores internos, mediante o tipo de necessidades de informação financeira, começam a utilizar de modo indiferenciado a informação preparada nas bases de caixa e do acréscimo. Note-se porém que, esta observação é mais segura (aliás como também já concluído na análise quantitativa) para o grupo de decisores técnicos do que para o grupo de decisores políticos.

Quanto às decisões evidenciadas pelos decisores nas quais é usualmente utilizada a informação financeira, de entre os diferentes tipos de decisões apontados, como se observa no Quadro 7.8, ambos os decisores indicaram mais frequentemente a sua utilização nas decisões sobre a afetação dos recursos públicos, para decidir se o município deve continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou subcontratar a entidades externas, e para as decisões sobre as operações de endividamento e investimento.

Considerando que nos municípios da maioria dos respondentes a Contabilidade de Custos encontra-se numa fase inicial da sua implementação, a primeira utilização mais frequente da informação pode ser questionada.

Quadro 7.8: Natureza das decisões tomadas com base na informação financeira divulgada

<i>Casos/Decisores</i>	Estudo de caso n.º 1 – Município A		Estudo de caso n.º 2 – Município B		Estudo de caso n.º 3 – Município C		Estudo de caso n.º 4 – Município D		Estudo de caso n.º 5 – Município E	
	Decisor Político	Decisor Técnico	Decisor Político	Decisor Técnico	Decisor Político	Decisor Político	Decisor Político	Decisor Técnico	Decisor Político	Decisor Técnico
<i>Tipos de decisões</i>										
Decisões sobre novos investimentos	x				x	x	x			
Decisões sobre as operações de endividamento	x				x		x		x	
Decidir se o município deve continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou subcontratar a entidades externas	x	x			x	x	x	x		
Decidir sobre a definição de taxas e preços	x		x						x	
Avaliação do nível de recursos necessários no futuro			x	x						
Definição das políticas de financiamento			x							
Decidir sobre a afetação dos recursos públicos	x	x	x		x	x	x	x	x	x
Decidir sobre novos programas, projetos ou ações									x	

Procurando aferir o motivo principal da utilização da informação financeira divulgada no relato financeiro municipal, foi questionado aos decisores se utilizam a informação porque esta lhe permite legitimar as decisões tomadas. Pelas respostas resumidas no Quadro 7.9, ambos os tipos de respondentes-decisores reconhecem que a informação utilizada no processo de tomada de decisão serve primeiramente para legitimar as suas decisões. Só depois se segue o fator utilidade. Tal reconhecimento é particularmente notório nos decisores políticos, cujas decisões a legitimar são mais importantes no contexto do município, que nos decisores técnicos.

Quadro 7.9: Legitimidade das decisões tomadas com base na informação financeira divulgada

<i>Casos/Decisores</i>	<i>Descrição</i>	<i>Utiliza a informação financeira divulgada nas contas anuais do município na medida em que esta legitima as suas tomadas de decisão?</i>
Estudo de caso n.º 1 – Município A	Decisor Político	<i>“Ah, <u>Legítima sempre!</u> Para o bem ou para o mal. A informação financeira da Câmara Municipal tem que ser conhecida por toda a gente, primeiro por decisores, mas por toda a gente. Porque a legitimidade daquilo que fazemos tem que ter muito em conta de que todos sabem o que estamos a fazer e em que base é estamos a fazer.”</i>
	Decisor Técnico	<i>“<u>Sem dúvida alguma que legitima.</u> Não há dúvidas nenhuma que é isto. <u>Existe uma prova que nos permite fundamentar a decisão.</u> No entanto, também reconheço que <u>considero que é bastante útil.</u>”</i>
Estudo de caso n.º 2 – Município B	Decisor Político	<i>“<u>A informação legítima sempre as decisões.</u> Serve de base às informações que são prestadas. <u>Depois claro vem a utilidade.</u>”</i>
	Decisor Técnico	<i>“Não. <u>Só porque legítima, não. Acima de tudo porque é muito útil para as decisões.</u>”</i>
Estudo de caso n.º 3 – Município C	Decisor Político	<i>“<u>A informação é útil,</u> aliás é uma das coisas que eu estou atento diariamente, portanto não só porque é obrigatório a gente fazer isso, mas a seguir porque se torna útil. E cala a oposição nas Assembleias Municipais.”</i>
	Decisor Técnico	<i>“<u>Sim, sem dúvida nenhuma que legitima.</u> É assim: isto é fator legitimador para com a Assembleia Municipal. Depois, claro <u>também tem utilidade,</u> principalmente no que respeita à apreciação e avaliação da regularidade financeira, eficiência, eficácia e economicidade das decisões tomadas.”</i>
Estudo de caso n.º 4 – Município D	Decisor Político	<i>“<u>Sim, legítima.</u> Aliás as contas são levadas à Assembleia precisamente para legitimar as decisões tomadas.”</i>
	Decisor Técnico	<i>“<u>Lá está... quando estamos a recolher informações de anos anteriores ou que temos de dar informação de anos anteriores, recorremos à informação porque <u>legítima as decisões.</u></u> Serve de base às informações que são prestadas.”</i>
Estudo de caso n.º 5 – Município E	Decisor Político	<i>“<u>Sim, legítima. Claro! É a prova que fundamenta as decisões que tomo. Por ser útil apenas, não.</u>”</i>
	Decisor Técnico	<i>“<u>Sim. Até porque quando é pedida alguma informação geralmente é a nível do nível do endividamento (para vermos em que situação é que estamos) e aí toda a informação está na prestação de contas. Não uso a informação porque é útil só, não, isso não.</u>”</i>

Utilidade da informação de preparação voluntária

Foram sobretudo os decisores políticos que responderam utilizar outro tipo de informação de preparação voluntária para apoio às tomadas de decisão internas, de acordo com o apresentado no Quadro 7.10. Apenas um decisor técnico referiu o recurso a outro tipo de informação para além da informação que é preparada obrigatoriamente. Um elevado número de decisores assumiu não utilizar outro tipo de informação para além do obrigatoriamente preparado e divulgado para apoio ao processo de tomada de decisões internas. Esta situação torna-se mas notável nos decisores técnicos, o que sugere que é este grupo de decisores que vê mais satisfeitas as suas necessidades de informação com o atual modelo de relato financeiro municipal. Tais resultados são consistentes, por um lado, com os obtidos no estudo por questionário e complementares destes, por outro. Primeiro, quando questionados (através do inquérito por questionário) se a informação financeira satisfaz a generalidade das suas necessidades foi o grupo de decisores técnicos que obteve a média mais elevada, por isso diz-se que são consistentes. Segundo, complementam os resultados da análise quantitativa, pois as respostas dos grupos de respondentes (decisores políticos e técnicos) ao questionário não revelaram diferenças estatisticamente significativas quanto às necessidades de informação financeira e de gestão e à utilidade atribuída a outros documentos ou tipos de informação.

Os decisores políticos têm necessidade de uma síntese da informação financeira divulgada no relato financeiro municipal, que engloba uma grande diversidade de informação. Na síntese destacam-se os seguintes tipos de informação: informação obtida através dos valores dos indicadores de gestão operacional – eficiência e eficácia e indicadores orçamentais e económico-financeiros, informação resultante do apuramento de custos diversos, informação sobre o nível de execução orçamental – despesa e receita, e informação sobre os valores em bancos e caixa. Daqui pode-se concluir que os decisores políticos consideram que a informação divulgada no modelo de relato financeiro municipal é demasiado detalhada, necessitando de uma informação mais sintética e simplificada. Adicionalmente, também recorrem à informação não financeira para as tomadas de decisão. Apenas um decisor técnico referiu utilizar este tipo de informação.

Quadro 7.10: Utilidade/uso de outro tipo de informação de preparação voluntária

<i>Casos/Decisores</i>		Estudo de caso n.º 1 – Município A		Estudo de caso n.º 2 – Município B		Estudo de caso n.º 3 – Município C		Estudo de caso n.º 4 – Município D		Estudo de caso n.º 5 – Município E	
		Decisor Político	Decisor Técnico	Decisor Político	Decisor Técnico	Decisor Político	Decisor Técnico	Decisor Político	Decisor Técnico	Decisor Político	Decisor Técnico
<i>Tópicos</i>											
<i>Síntese da informação divulgada no relato financeiro municipal</i>	Nível da variação das dívidas com fornecedores	x	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	SalDOS de bancos e caixa	x	-	-	-	-	-	-	-	x	-
	Montante total das despesas municipais realizadas	x	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Montante das receitas municipais liquidadas e/ou cobradas	x	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Execução orçamental ao nível da despesa e receita	x	-	-	-	-	-	-	-	x	-
	Execução de um programa, projeto/ação	x	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Apuramento de custos diversos	x	-	-	-	x	-	-	-	-	-
	Indicadores de gestão operacional – eficiência e eficácia, orçamentais e económico-financeiros	-	-	-	-	x	-	x	-	-	-
	Informação obtida através de indicadores elaborados com base no Balanço	-	-	-	-	-	-	-	-	x	-
	Informação obtida através de indicadores orçamentais	-	-	-	-	-	-	-	-	x	-
	Informação obtida através de indicadores elaborados com base na Demonstração dos Resultados	-	-	-	-	-	-	-	-	x	-
<i>Informação não financeira</i>	Sobre a avaliação de desempenho do município	x	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Sobre a avaliação do desempenho do executivo municipal	x	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Sobre a avaliação da adequação dos resultados alcançados com os objetivos definidos nos documentos previsionais orçamentais	x	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Indicadores de atividade municipal	-	-	-	x	-	-	-	-	-	-

Em suma, constata-se que a utilidade/utilização da informação financeira quer preparada no âmbito da Contabilidade Orçamental, quer de acordo com o regime do acréscimo (Patrimonial e de Custos) está dependente do tipo de decisão a tomar, notando-se uma clara preferência dos decisores políticos pela informação de carácter orçamental (estes resultados confirmam as conclusões do estudo por questionário). Constatamos que a informação é útil/utilizada para um conjunto diverso de decisões e que os decisores a utilizam essencialmente na medida em que constitui um fator que legitima as decisões tomadas. Apesar da informação divulgada no relato financeiro municipal ser considerada útil para apoio às tomadas de decisão internas, os decisores, sobretudo os políticos, recorrem a outro tipo de informação de preparação não voluntária, também como depreendemos da análise quantitativa.

7.3.2.3 Fatores organizacionais internos

O Quadro 7.11 resume as respostas dos entrevistados sobre os fatores organizacionais internos possíveis de influenciar a maior ou menor utilidade/uso da informação financeira divulgada nas contas anuais para apoio às tomadas de decisão. Tal como nos quadros anteriores, procuramos contrapor a perspetiva dos decisores políticos e técnicos, por município. Entre os fatores evidenciados destacam-se os seguintes:

- Sobrecarga de trabalho;
- Dimensão do município;
- Existência de recursos tecnológicos;
- Complexidade da informação financeira elaborada na base de acréscimo ou da especialização dos exercícios;
- Falta de articulação do sistema de informação contabilística com os objetivos e a missão organizacional;
- Competitividade entre o município e organizações externas, isto é, o município, ao servir de referência para as entidades externas, tenta efetuar uma gestão autárquica eficiente, eficaz e económica, vendo assim aumentadas as suas necessidades de informação para as tomadas de decisão internas;
- Definição clara de funções e atribuição de responsabilidades;
- Resistência à mudança;

- Falta de experiência profissional no cargo/função;
- Falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL).

Estes resultados permitiram confirmar os fatores identificados nos resultados obtidos por questionário na análise descritiva sobre a utilização/utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses, continuando de igual modo o fator ‘sobrecarga no trabalho’ a ser o fator potencialmente mais influenciador. Complementaram-se as informações recolhidas aquando a fase quantitativa deste estudo, através da identificação de novos fatores internos tais como: a dimensão do município e a competitividade entre o município e organizações externas. O sentido da afetação dos fatores sobre a utilização/utilidade da informação financeira confirmou os resultados obtidos na H_8 , excetuando-se o caso do fator ‘Falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL)’. Relembre-se que, o referido fator é apontado na literatura com sinal negativo e que no teste de H_8 obtivemos resultado contrário, tendo o mesmo sido questionado por nós. Para o mesmo fator as entrevistas mostraram agora coerência com a literatura internacional, sugerindo que os decisores internos com falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL) utilizam em menor medida a informação financeira para apoio às tomadas de decisão nos municípios Portugueses. Os resultados parecem também apontar que são os decisores políticos quem menos parecem estar recetivos a mudanças, resultantes da reforma da Contabilidade Autárquica em Portugal.

Quadro 7.11: Fatores organizacionais internos

<i>Casos/Decisores</i> <i>Fatores</i>	<i>Influência do fator</i>	Estudo de caso n.º 1 – Município A		Estudo de caso n.º 2 – Município B	
		Decisor Político	Decisor Técnico	Decisor Político	Decisor Técnico
Sobrecarga de trabalho	Negativa	“Disponibilidade das pessoas para dar resposta. <u>A falta de pessoal limita a utilização de mais informação.</u> Associado à sobrecarga de trabalho.”	“O pior aliado realmente é a disponibilidade das pessoas. Há <u>uma sobrecarga de trabalho que impede</u> , por vezes, uma maior utilidade/uso da informação financeira.”	“O excesso de trabalho que hoje em dia temos pela excessiva burocracia.”	“Cada vez mais somos solicitados para prestar novas informações; isto, claro, depois repercute-se em que ficamos <u>com menos tempo disponível</u> para algumas das vezes dedicarmo-nos mais à informação financeira no processo de decisão.”
Dimensão do município	Positiva	“Acho que a <u>dimensão das Câmaras Municipais</u> , pelo menos as de média e grande dimensão (como é o caso da nossa), <u>pode influenciar o uso da informação das contas anuais.</u> As <u>exigências dos cidadãos</u> , dentro das competências legais que estão atribuídas ao município aumentam, tratando-se de um município de pequena, média ou grande dimensão, o que por si só <u>aumenta o número de decisões a tomar e também a complexidade destas.</u> ”	-	-	-
Recursos tecnológicos	Positiva /Negativa	“Meios tecnológicos; <u>sem eles a utilização de mais ou menos informação é inevitavelmente afetada.</u> ”	-	“Ora os meios informáticos têm aqui um papel muito importante. O facto de a informação estar permanentemente atualizada e online constitui sem dúvida um fator para se fazer <u>um uso maior da informação.</u> Por exemplo, eu: basta chegar aqui ao computador e perante a decisão que tenha que tomar tendo imediatamente toda a informação disponível.”	“A informática <u>possibilita maior utilização.</u> ”
Complexidade da informação financeira elaborada na base de acréscimo ou da especialização dos exercícios	Negativa	-	-	“ <u>A informação é demasiado técnica e isto leva aqui, neste município, a que algumas pessoas não a utilizam tanto como deviam.</u> Por outro lado, para quem é da área e domine, funciona como uma arma de arremesso para calar a oposição e <u>leva a que se dê mais uso.</u> ”	-
Falta de articulação do sistema de informação contabilística com os objetivos e a missão organizacional	-	-	-	-	-

Quadro 7.11: Fatores organizacionais internos (cont.)

Casos/Decisores Fatores	Influência do fator	Estudo de caso n.º 1 – Município A		Estudo de caso n.º 2 – Município B	
		Decisor Político	Decisor Técnico	Decisor Político	Decisor Técnico
Competitividade	Positiva	“A <u>competitividade</u> . O Município A tem que servir de referência para as empresas ou outras entidades que estão direta ou indiretamente relacionadas com este município. Nós temos incutido (ou pelo menos tentamos), nos nossos meios humanos, a cultura de ser um exemplo modelo no modo como executamos as nossas funções, obviamente enquadradas na lei. Nós fazemos sempre tudo por um nível, nem sempre ao nível do que nos exigem, mas mais além, na medida em servimos de referência para outras entidades. Para tal, no <u>que respeita a decisões (por exemplo, relativas a pagamentos a fornecedores, fazendo com isto não aumentar o prazo médio de pagamento a terceiros) que tenhamos que tomar, o recurso à informação da prestação de contas é fundamental.</u> ”	—	—	—
Definição clara de funções e atribuição de responsabilidades	Positiva	“Depois, procedimentos formalmente estabelecidos, cada <u>um tem que saber o que tem que fazer, qual o seu nível de competência e responsabilidade</u> . Tem que haver uma disciplina assumida organizacional que atinge tanto quem faz, isto é, uma hierarquia quer política quer técnica. Quer dizer, todos nós temos que saber que é um objetivo de todos nós e que ninguém tem exceção. De certo modo... uma atitude para o rigor para o cumprimento.”	—	—	—
Resistência à mudança	—	—	—	—	—
Falta de experiência profissional no cargo/função desempenhado	—	—	—	—	—
Falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL)	Negativa	“Sem pessoas qualificadas não podemos fazer nada; e isso pode influenciar uma maior ou menor <u>utilidade/uso da informação para as decisões que tenho que tomar enquanto político.</u> ”	—	“A qualificação das pessoas nestas áreas é importantíssima. <u>Nós temos cá na casa algumas pessoas que não utilizam a informação preparada porque não têm domínio sobre a mesma.</u> ”	—

Quadro 7.11: Fatores organizacionais internos (cont.)

Casos /Decisores Fatores	Influência do fator	Estudo de caso n.º 3 – Município C		Estudo de caso n.º 4 – Município D	
		Decisor Político	Decisor Técnico	Decisor Político	Decisor Técnico
Sobrecarga de trabalho	Negativa	“ <u>Sobrecarga de trabalho</u> cada vez mais. Porque cada vez mais temos menos pessoal e ficamos com mais trabalho o que não nos permite, por vezes, dar uso à informação como seria mais adequado, por exemplo na questão de uma afetação mais eficiente dos recursos públicos.”	“ <u>A falta de recursos humanos é o fator principal</u> neste município. Ficámos sobrecarregados com imenso trabalho, o que, mesmo que nós queiramos, <u>não temos tempo para recorrer frequentemente à informação fornecida.</u> ”	“ <u>A falta de recursos humanos é uma limitação grande</u> neste município. Claro que isto faz crescer trabalho nas pessoas o que depois, muitas das vezes, <u>não nos permite utilizar tanto a informação para o processo de decisão como seria ideal.</u> ”	—
Dimensão do município	Positiva /Negativa	—	—	“Julgo que o facto de sermos um município pequeno também leva a <u>que não seja necessário recorrermos tantas vezes à informação. As necessidades em termos de informação para as decisões são mais reduzidas do que quando comparadas a um município de grande ou até média dimensão.</u> ”	—
Existência de recursos tecnológicos	Positiva	—	“ <u>A existência de meios informáticos permite uma maior utilização da informação.</u> Não só porque é fácil consultar, como também pela divulgação atualizada de informação <u>que faz com que a informação seja utilizada oportunamente nas decisões.</u> ”	“Um fator que eu considero que <u>me permite utilizar mais informação é o sistema informático de que dispomos. Podemos consultar a informação a qualquer momento.</u> ”	—
Complexidade da informação financeira elaborada na base de acréscimo ou da especialização dos exercícios	Negativa	—	—	“Eu não entendo nada de POCAL. Claro está, como não a entendo, porque também entendo que a <u>informação introduzida com o POCAL é complexa, também não a utilizo muitas vezes. Quando era só a informação orçamental era mais fácil para mim.</u> ”	“ <u>A compreensibilidade da informação afeta a utilização/utilidade da informação.</u> Eu utilizo bastante a informação financeira, e porquê? Porque não tenho dificuldade em interpretá-la, mas veja o caso do Presidente, não a utiliza, pois não percebe nada da informação em base de acréscimo.”
Falta de articulação do sistema de informação contabilística com os objetivos e a missão organizacional	Negativa	—	“Raramente o executivo político vai mais além das atribuições. As decisões tomadas caracterizam-se, essencialmente, por decisões de rotina, em que nos é <u>pedida a informação necessária para as decisões deles.</u> Esta solicitação de informação por parte do município, eu <u>justifico-a pela desarticulação entre o POCAL e as áreas de competências do município definidas legalmente.</u> ”	—	—

Quadro 7.11: Fatores organizacionais internos (cont.)

Casos /Decisores Fatores	Influência do fator	Estudo de caso n.º 3 – Município C		Estudo de caso n.º 4 – Município D	
		Decisor Político	Decisor Técnico	Decisor Político	Decisor Técnico
Competitividade	—	—	—	—	—
Definição clara de funções e atribuição de responsabilidades	—	—	—	—	—
Resistência à mudança	Negativa	—	—	“Eu sou exemplo, <u>preferia muito mais o que tínhamos, a conta de gerência era mais útil para as minhas decisões. Assumo que o POCAL é um obstáculo para o processo de decisão. Sempre que alteram, é para pior!</u> ”	—
(Falta de) experiência profissional no cargo/função desempenhado	Negativa /Positiva	—	—	“Eu tenho 20 anos de casa e isto sim <u>dá-me algum conhecimento que me permite utilizar mais informação no processo de tomada de decisão.</u> ”	—
Falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL)	Negativa	“ <u>A falta de qualificação dos recursos humanos influencia indubitavelmente a utilização da informação.</u> ”	“ <u>Para poder utilizar mais ou menos a informação das contas nas decisões é preciso saber interpretá-la e, para isso, é preciso ter conhecimentos e habilitações para tal.</u> ”	“ <u>A falta de pessoas qualificadas é um fator possível de influenciar a maior ou menor utilidade/utilização da informação. No meu município só temos uma pessoa com qualificação, nomeadamente com conhecimentos na área do POCAL; isto constitui um condicionalismo muito grande.</u> ”	“Eu sou a única com conhecimentos na área do POCAL e porque fui tirar uma licenciatura, porque não tinha qualquer domínio sobre a contabilidade na base de acréscimo. <u>Para quem não domina o POCAL, também não tira partido da informação deste. Veja o caso do Sr. Presidente. É Engenheiro. O que lhe vale alguma coisa é a experiência profissional.</u> ”

Quadro 7.11: Fatores organizacionais internos (cont.)

Casos /Decisores	Influência do fator	Estudo de caso n.º 5 – Município E	
		Decisor Político	Decisor Técnico
Sobrecarga de trabalho	—	“As pessoas. A falta de recursos humanos não permite utilizar a informação financeira como se desejaria.”	—
Dimensão do município	—	—	—
Recursos tecnológicos	Positiva/ Negativa	“Nos dias de hoje, <u>eu posso utilizar a informação quando quiser e onde estiver; a todo o momento disponho de informação online.</u> ”	“Sem dúvida alguma que os meios informáticos assumem aqui um papel <u>fundamental.</u> ”
Complexidade da informação financeira elaborada na base de acréscimo ou da especialização dos exercícios	Negativa	—	—
Falta de articulação do sistema de informação contabilística com os objetivos e a missão organizacional	Negativa	—	“Tendo em conta a experiência neste município, considero que a <u>reduzida ou quase nenhuma utilização de informação financeira por parte do Executivo se deve à desarticulação que há entre o POCAL e as competências atribuídas aos municípios.</u> Mas sabe, acho que isto não é só problema do município de E, mas sim de todos os Executivos municipais. A informação sem dúvida alguma que é útil para o processo de decisão municipal, só não sei é se o será para a direção política.” “Já houve alturas em que fizemos informação mais detalhada, isto é, por parte da equipa técnica, começou-se a fazer relatórios trimestrais da situação financeira a reportar ao Executivo. O feedback do Executivo foi «para que é isto?!» ...estas situações desmotivam e fazem com que, por vezes, não se utilize mais informação financeira do que o essencial para apoiar as decisões.”
Competitividade	—	—	—
Definição clara de funções e atribuição de responsabilidades	—	—	—
Resistência à mudança	Negativa	—	“Por exemplo, a nível da Contabilidade de Custos estamos a sentir alguma resistência à sua implementação por parte dos outros departamentos. E isto, claro, é <u>um entrave ao fornecimento de informação que é útil para as tomadas de decisão.</u> ”
Falta de experiência profissional no cargo/função	Positiva	“A experiência que tenho no cargo é, sem dúvida, <u>uma mais-valia para a utilização da informação.</u> ”	“Eu tomei posse neste cargo há menos de 1 ano e isto posso considerar que é um <u>fator que influencia um menor uso da informação.</u> ”
Falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL)	—	—	—

7.3.2.4 Adoção das NICSPs na Contabilidade Autárquica em Portugal

De um modo geral, os respondentes-decisores revelaram um grande desconhecimento relativamente à NICSPs e concretamente ao seu conteúdo, nomeadamente os decisores políticos. Ainda assim, salientaram alguns obstáculos à adoção das Normas, como por exemplo: a dimensão do município, a necessidade de atualização dos meios informáticos, a falta de recursos humanos e a resistência à mudança. *“No nosso caso, em concreto, que queremos sempre fazer o melhor é mais um desafio e penso que vamos consegui-lo fazer. Agora a nível nacional julgo que a maioria dos municípios não estão preparados, repare isto relaciona-se com a dimensão do município (se for um município de pequena dimensão, como é nosso, as dificuldades serão mais acrescidas quer em termos de custos quer mesmo de recursos humanos). Qualquer reforma exige sempre mudanças, e por mais pequenas que elas sejam deparamo-nos de um ou de outro modo com dificuldades.”* (Estudo de caso n.º 4 Município D).

Em nosso entender, os decisores ao não possuírem um conhecimento suficiente das NICSPs, foram prudentes nas respostas relativamente ao uso de tais normas para a possível melhoria do relato para as tomadas de decisão internas. Contudo, dois decisores técnicos salientaram que a introdução de outros critérios de mensuração (tais como o justo valor) poderá levar ao aumento da utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas. *“Se com a adoção das NICSPs, caminharmos para a introdução de novos critérios de mensuração, como por exemplo o justo valor. Aí sim a utilidade da informação aumenta. Faz mais sentido.”* (Estudo de caso n.º 1 – Município A). *“A adoção do justo valor é fundamental. A introdução deste será uma mais-valia para apoio ao processo de tomadas de decisões internas. Possibilitará uma mais-valia para dar uma imagem real e verdadeira da situação financeira do município.”* (Estudo de caso n.º 3 – Município C).

Além disso, verificou-se que alguns dos decisores estão conscientes da importância da adoção das NICSPs como resposta a uma possível harmonização internacional da contabilidade para o Setor Público, nomeadamente para a Administração Local. *“Tudo o que vier no sentido de harmonizar as contas a nível internacional será o ideal, veja o caso de termos a possibilidade de comparar a informação...”* (Estudo de caso n.º 3 – Município C).

Note-se que estas respostas condicionaram muito a resposta à questão 11.2 do guião (“Em seu entender, e de acordo com as NICSPs, cuja adoção em Portugal se antecipa para breve, considera que o sistema contabilístico dos municípios possibilitará informação de maior utilidade para as tomadas de decisão? Porquê?”), que praticamente não foi respondida. Também, no cômputo geral, as respostas a esta componente do guião foram bastante diminutas o que não permitiu tecer conclusões significativas quanto à possibilidade de melhoria do relato financeiro municipal com a adoção das NICSPs, justificadas, conforme referido, pelo desconhecimento destas pelos respondentes-decisores.

7.4. Discussão dos resultados

A análise qualitativa realizada através de entrevistas visou complementar a análise quantitativa desenvolvida com base nos questionários. Procurou, de um modo geral, explorar as razões da maior/menor utilidade do relato da informação financeira municipal para as tomadas de decisão internas, na tentativa de as relacionar com algumas explicações teóricas para as reformas em Contabilidade Pública (Capítulo II), nomeadamente para transformações no sentido de elaborar e divulgar mais e melhor informação para prestação de responsabilidades e tomadas de decisão. A partir da exploração de casos de menor utilidade, pretendeu explorar também possibilidades de melhoria do atual modelo de relato financeiro municipal em Portugal, particularmente no que respeita à disponibilização de informação útil para as tomadas de decisão internas, quer para decisores políticos quer para decisores técnicos.

Com a realização das entrevistas tentou-se confrontar casos o mais contrastantes possíveis, de modo a complementar e aprofundar a perspetiva dos decisores políticos face aos decisores técnicos sobre a utilidade do atual relato financeiro municipal para apoio às tomadas de decisão internas. A complementaridade das informações recolhidas permitiu também suprimir as não respostas do inquérito por questionário.

Salvo raras exceções, pareceu-nos que a preocupação dos entrevistados em se situarem no patamar do “politicamente correto” esteve presente na maioria das entrevistas realizadas, designadamente nas entrevistas com os responsáveis políticos. O apogeu dessa situação ocorreu precisamente quando questionados sobre: (1) se entendiam a elaboração dos

documentos de prestação de contas no município como o mero cumprimento da legislação ou reconheciam utilidade/uso da informação divulgada para as tomadas de decisão internas, e (2) se utilizavam a informação financeira divulgada nas contas anuais do município porque esta legitimava as suas tomadas de decisão. No início das respostas para ambas as questões, os entrevistados assumiam uma postura defensiva que se foi alterando à medida que iam avançando na resposta, chegando até a ser contrária no final face ao início da resposta. Por exemplo, no caso da segunda questão admitiam no final da resposta que recorrem, muitas das vezes, à informação financeira divulgada nas contas anuais porque esta legitima as decisões tomadas para com terceiros, nomeadamente para com os opositores ao partido do órgão executivo, membros da Assembleia Municipal.

Tal como na análise quantitativa, também nas entrevistas se constatou que, em termos gerais, é o grupo de decisores técnicos que perceciona um maior grau de adequabilidade do modelo de relato da informação financeira municipal para as decisões internas, ainda que tenha apontado a existência de algumas insuficiências e/ou falhas relativas ao conteúdo da informação divulgada e à necessidade de preparação de outra informação para além da obrigatória. A clareza com que a informação financeira é divulgada, a oportunidade na sua divulgação, a utilidade da informação financeira divulgada para apoio às tomadas de decisão e o facto da informação financeira ser facilmente compreensível, foram as principais razões apontadas para um maior grau de adequabilidade do relato para apoio às tomadas de decisão internas. Contrariamente, a incompreensibilidade da informação financeira divulgada e o elevado número de documentos contabilísticos, foram as razões mais apontadas para um menor grau de adequabilidade. Os resultados das entrevistas sugerem que as razões mencionadas pelos decisores internos, para além de estarem relacionadas com o seu perfil (político ou técnico), poderão também estar associadas a outras suas características, como por exemplo a área de formação e a antiguidade no desempenho do cargo/função, conforme já pareciam apontar os resultados da análise quantitativa, apesar de, contrariamente a outros estudos, não se ter obtido evidência empírica estatisticamente significativa que comprovasse esta associação.

Adicionalmente observou-se que, apesar do atual modelo de relato financeiro ser considerado, de um modo geral, adequado para apoio às tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses, também nas entrevistas os respondentes entendem que viriam o seu grau de

adequabilidade aumentado caso se procedesse a algumas modificações, como a alteração de terminologia para alguns elementos/rubricas nas demonstrações financeiras, a inclusão de informação financeira consolidada, a redefinição dos critérios de mensuração e a designação uniforme de indicadores económico-financeiros a incluir no Relatório de Gestão.

Embora as respostas obtidas apontem para uma redefinição de terminologia, apenas um decisor sugeriu a utilização dos termos ‘Excedente/Déficé Líquido’ para substituição do termo ‘Resultado Líquido do Exercício’. Note-se que, a NICSP 1 faz referência a estas designações. Das entrevistas realizadas pareceu-nos que os respondentes-decisores não concordam com a utilização da designação ‘Resultado Líquido do Exercício’ por não se adequar às características particulares do Setor Público, nomeadamente nas entidades locais. Foi considerado que a utilização deste termo origina discussão errónea em volta do mesmo (ideia de lucro/prejuízo) quando os documentos de prestação de contas são apresentados para discussão em Assembleia Municipal, ou até mesmo para com os cidadãos.

O facto dos decisores entrevistados terem sugerido a inclusão de informação financeira consolidada no relato financeiro municipal, leva a depreendermos que as atuais normas de consolidação de contas definidas (ver Secção 4.5.2.2) não são consideradas muito adequadas para a decisão, uma vez que, pelas respostas obtidas, deduz-se a necessidade de melhorias neste tópico. Neste sentido, parece-nos ser claro que uma possível melhoria no relato municipal das demonstrações financeiras individuais traduz-se na inclusão de informação financeira consolidada desde que os municípios participem do capital de entidades do setor empresarial.

Os decisores entrevistados sugeriram ainda a redefinição dos critérios de mensuração para a elaboração das demonstrações financeiras, tendo sido apontado o justo valor. Note-se que, de certo modo, este critério enquanto associado a um valor de mercado, já é admitido nos critérios de valorimetria definidos no POCAL e no Cadastro e Inventário dos Bens do Estado – CIBE, mas para situações excecionais e de forma implícita. Esta observação sugere que os decisores internos consideram que a utilidade do atual modelo de relato financeiro dos municípios Portugueses aumentaria para a decisão caso certos elementos (nomeadamente os transacionáveis) nas demonstrações financeiras fossem mensurados a um valor de troca associado ao mercado. Parece-nos portanto que os decisores consideram mais útil para apoio às tomadas de decisão a preparação e a disponibilização de informação que traduza a situação

real do município a preços correntes. Claro que aqui coloca-se o problema dos BDPs para os quais deveria ser prevista situação específica, na medida em que para muitos destes não existe mercado para utilizar o justo valor.

Também foi salientada pelos respondentes-decisores a necessidade de incluir no relato financeiro municipal indicadores económico-financeiros. A definição e designação de indicadores económico-financeiros comuns aos municípios permitiriam, na opinião dos entrevistados, a comparabilidade da situação económico-financeira destes.

A grande maioria dos decisores entrevistados indicou que as mudanças introduzidas na Contabilidade Autárquica no âmbito do POCAL, na preparação e apresentação do relato financeiro municipal, conduziram ao aumento de informação útil para apoio às tomadas de decisão e controlos internos. O reconhecimento do aumento da utilidade para a decisão ficou a dever-se, na opinião dos entrevistados, essencialmente à introdução da base de acréscimo.

Os resultados acima discutidos enquadram-se nos pressupostos do paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades.

Embora os decisores tenham reconhecido a utilidade/uso do relato financeiro para as tomadas de decisão internas, também consideram que a elaboração dos documentos de prestação de contas é devida sobretudo para prestação de contas, muitas vezes em mero cumprimento da legislação. Esta situação é mais comum no grupo de decisores políticos, o que nos permite depreender que o grupo de decisores técnicos é o que mais utiliza o relato financeiro municipal, coerente com o facto de, como referido, lhe atribuírem maior utilidade para as suas decisões.

O facto da elaboração dos documentos de prestação de contas ser entendido sobretudo como mero cumprimento da legislação encontra justificação na teoria institucional, que explica um comportamento de isomorfismo coercivo, por parte dos municípios, ao prepararem um relato financeiro idêntico para todos, no cumprimento da lei. Além disso, reconhecemos também a existência de legitimidade no cumprimento da lei, na preparação da informação financeira, na medida em que os utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais utilizam essa mesma informação para legitimar as decisões tomadas.

À luz da teoria institucional, também na análise qualitativa se procurou identificar os fatores organizacionais internos que podem influenciar a maior ou menor utilidade/uso da informação financeira do relato financeiro municipal para apoio às tomadas de decisão internas, numa perspetiva de aprofundamento dos resultados obtidos com os questionários. Constatou-se que são vários os fatores que, para os respondentes, afetam a utilização/utilidade da informação financeira, mas a sobrecarga no trabalho, parece ser o mais importante a influenciar essa utilização/utilidade. Estes resultados são consistentes com os obtidos por questionário na análise descritiva, mas, inesperadamente, não foi obtida evidência empírica para o referido fator no teste de H_8 . Nota-se que são os decisores políticos quem mais identificou um maior número de fatores. Tal situação parece indicar que é neste grupo de decisores que os fatores poderão ter um maior peso na determinação da maior ou menor utilização/utilidade da informação financeira divulgada no relato financeiro dos municípios Portugueses. Estas respostas parecem enquadrar-se na teoria institucional na explicação das transformações do relato financeiro no sentido de aumentar a sua utilidade para as tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses. Numa perspetiva complementar, os resultados reforçam ainda o isomorfismo coercivo da teoria institucional.

Em relação ao grau de conhecimento dos decisores no que respeita às NICSPs e à influência da aplicação das orientações destas na preparação e apresentação do relato financeiro municipal e na divulgação de informação útil para as tomadas de decisão internas, não se conseguiu obter resultados significativos que permitam tecer conclusões satisfatórias. Os entrevistados-decisores revelaram um elevado nível de desconhecimento das NICSPs, sendo este desconhecimento mais notável no caso dos decisores políticos. As não respostas às questões colocadas não permitiram concretizar o pretendido com este objetivo, ou seja, avaliar até que ponto tais normas poderiam melhorar a utilidade do relato financeiro municipal português para as tomadas de decisão internas. Porém, atentos à análise das entrevistas no geral, depreendemos que os respondentes-decisores, embora afirmarem não terem conhecimento sobre as NICSPs, apontaram sugestões de melhoria no relato financeiro municipal, para uma maior adequabilidade deste às tomadas de decisão internas, atendendo já ao conteúdo das referidas normas. Por outras palavras, apesar dos decisores afirmarem desconhecer as NICSPs, podemos afirmar que algumas sugestões estão no âmbito da aplicação destas, como por exemplo a adoção do justo valor como critério de mensuração, a obrigatoriedade de incluir nos documentos de prestação de contas, as contas dos municípios

que detenham participações minoritárias no capital de entidades do setor empresarial local, o ajustamento de algumas terminologias para as entidades locais, como é caso do termo ‘Resultado líquido do exercício’ e a inclusão no relato financeiro municipal de informação previsional e de caráter não financeiro.

Finalmente verificou-se que, também os decisores viriam a utilidade do relato financeiro municipal aumentada caso fossem introduzidos novos tipos de informação, como seja a inclusão de indicadores económico-financeiros com designação uniforme.

QUINTA PARTE

**CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES DO TRABALHO E
SUGESTÕES DE INVESTIGAÇÃO FUTURAS**

CAPÍTULO VIII.

Conclusão

QUINTA PARTE
CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES DO TRABALHO E
SUGESTÕES DE INVESTIGAÇÃO FUTURA

Capítulo VIII. Conclusão

8.1 Conclusões gerais e implicações

Esta tese investiga a utilidade da informação divulgada no atual modelo de relato financeiro, no contexto das tomadas de decisão internas nos municípios portugueses. A investigação realizada representa, a nosso conhecimento, o primeiro estudo empírico sobre este tema desenvolvido em Portugal, constituindo assim uma contribuição relevante para o avanço do conhecimento nesta área a nível nacional e também internacional.

As hipóteses de investigação formuladas foram desenvolvidas com base numa abordagem teórica múltipla, combinando algumas teorias explicativas das reformas em Contabilidade Pública, essencialmente centrada no paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades e complementada pelas teorias da contingência, institucional e da legitimidade. Apesar da raridade de estudos internacionais e da inexistência de estudos na Administração Local portuguesa acerca das relações testadas, obteve-se evidência empírica para confirmar a maioria das hipóteses formuladas (ainda que algumas de modo parcial), o que sugere que a perspectiva teórica adotada fundamenta uma visão clara acerca da utilidade do relato da informação financeira para apoio ao processo de tomada de decisões dos utilizadores internos

(decisores políticos e técnicos) nos municípios Portugueses. Porém, foram obtidos resultados menos robustos, que podem ser justificados por algumas limitações que se apresentam neste capítulo e que conduzem à necessidade de aprofundar a investigação no futuro. Não obstante, as respostas obtidas na análise qualitativa mostraram uma certa tendência para um determinado padrão, pelo que apresentamos a síntese dos resultados admitindo a generalização dos resultados obtidos nesta análise.

Da investigação desenvolvida e atendendo às partes em que a mesma foi organizada, podemos resumir as constatações que a seguir se apresentam.

Começámos por abordar a *New Public Management* pela sua influência nas modificações ocorridas nos sistemas contabilísticos do Setor Público, designadamente na Administração Local. Além disso, destacámos o contributo de novas abordagens teóricas para o estudo das reformas da Contabilidade Pública, designadamente realçámos a importância do uso de diferentes paradigmas complementares, de modo a compreender o processo de mudança dos sistemas de informação contabilística e de gestão adotados, resultantes das reformas da gestão e da Contabilidade Pública no âmbito da *New Public Management*. Neste contexto constatámos que, nos últimos anos, tem havido uma proliferação de estudos que tentam explicar as reformas em gestão e Contabilidade Pública seguindo diferentes perspetivas teóricas. Porque a nossa investigação focou o estudo da utilidade da informação financeira autárquica para as tomadas de decisão internas, abordámos primeiramente o paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades, complementando com as teorias da contingência, institucional e da legitimidade. Daqui concluimos que as mudanças contabilísticas adotadas no Setor Público são afetadas por, para além de novas necessidades informativas que exigem informação mais útil, constrangimentos internos e externos, nomeadamente fatores organizacionais e institucionais e razões económicas e sociais.

Posteriormente descrevemos as principais tendências internacionais das reformas da Contabilidade Pública e caracterizámos a reforma da Contabilidade Pública em Portugal. De um modo geral, desta análise, concluimos que a reforma levada a cabo pelas entidades públicas portuguesas é convergente com as tendências prevalecentes na Contabilidade Pública em termos internacionais, nomeadamente quanto ao grau de implementação do princípio do acréscimo e aos critérios de reconhecimento e valorimetria. Porém, realçamos o facto de se verificar algum atraso na implementação desta “nova” Contabilidade Pública entre as

entidades do Setor Público português, nomeadamente no que concerne à implementação do subsistema da Contabilidade de Custos da Contabilidade Autárquica. Acresce também referir o atraso na implementação das NICSPs e a não preparação do Orçamento em base de acréscimo nem do relato de *performance*.

Os desenvolvimentos das reformas da Contabilidade Pública, designadamente da Contabilidade Autárquica, a nível internacional, levaram a que os sistemas contabilísticos se tornassem mais informativos. Os sistemas contabilísticos passaram a ter como objetivo principal prestar mais e melhor informação, de forma a satisfazer as necessidades dos utilizadores, permitindo-lhes informação útil designadamente para avaliar e tomar as suas decisões de forma racional e lógica. Os utilizadores passaram a dispor de informação de carácter orçamental, financeiro e económico, que possibilita para além do controlo orçamental e da legalidade, também informação sobre a situação financeira e os resultados, fundamental para apoio à decisão e controlo internos.

No Setor Público português, à semelhança do sucedido noutros países, foram também introduzidas reformas nos sistemas contabilísticos, nomeadamente na Administração Local, que conduziram, entre outros, à apresentação de um modelo de relato financeiro mais abrangente e informativo como forma de dar resposta às novas necessidades dos utilizadores da informação financeira (particularmente, às necessidades dos órgãos autárquicos de gestão).

Da revisão de literatura efetuada constatámos adicionalmente a existência de um conjunto diversificado de utilizadores da informação financeira produzida pela Contabilidade Pública, apresentando diferentes necessidades de informação. De um modo geral, dividem-se em utilizadores internos e externos, sendo que as suas necessidades de informação condicionam o distinto propósito e uso que fazem da informação preparada e divulgada pelas entidades públicas. Genericamente, os utilizadores necessitam de informação que sirva de apoio aos processos de controlo de prestação de responsabilidades (*accountability*), mas também às tomadas de decisão, para as quais a informação financeira é crucial sobretudo para os utilizadores internos às organizações. Consequentemente, a utilização da informação do relato financeiro pelos diferentes grupos de utilizadores varia consoante a adequabilidade do modelo na divulgação de informação útil para a satisfação das suas necessidades; para os utilizadores internos, designadamente para fins de tomadas de decisão e controlo internos.

No sentido de destacar a importância da informação financeira nos propósitos dos atuais sistemas de Contabilidade Autárquica, concluiu-se que, apesar dos recentes estudos indicarem mudanças nas preferências dos utilizadores face à informação fornecida (começam a atribuir maior importância à informação preparada na base de acréscimo), ainda continua a predominar uma preferência dos mesmos pela informação preparada na base de caixa. Além disso, a literatura aponta que a utilização da informação financeira pelos utilizadores internos está dependente de diversos fatores endógenos e exógenos às organizações públicas, nomeadamente as pressões institucionais e legais, a falta de compreensão da nova informação preparada na base de acréscimo e a falta de recursos humanos.

No âmbito do relato financeiro da Administração Local portuguesa, caracterizámos brevemente a Administração Local em Portugal, assim como o sistema de Contabilidade Autárquica. Paralelamente foi apresentado o processo de prestação de contas e o controlo interno obrigatório para os municípios Portugueses. Com a abordagem ao controlo interno no POCAL, realçámos a importância deste na fiabilidade e conformidade da informação produzida e fornecida pelos diferentes subsistemas da Contabilidade Autárquica com o objetivo, de entre outros, constituir um importante instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão. Finalmente discutimos de que modo o relato financeiro pode apoiar as tomadas de decisão nos municípios Portugueses, nomeadamente no que respeita à divulgação de informação, entre outra, que permita avaliar o Orçamento, sua forma de execução e a legalidade económico-financeira e conhecer a situação patrimonial do município, útil para as tomadas de decisão dos utilizadores internos. As alterações introduzidas no relato financeiro municipal, conforme referido, reforçaram a importância deste na preparação e divulgação de informação para apoio às tomadas de decisão e controlo internos dos dirigentes autárquicos. Neste sentido, constatámos que os dirigentes autárquicos assumem um papel importante do relato da informação financeira municipal, passando, por isso, a ser considerados, por nós, os principais utilizadores-decisores (internos) do relato.

Em síntese, da revisão de literatura efetuada percebe-se que as reformas introduzidas internacionalmente na Contabilidade Pública, nomeadamente nos sistemas de informação contabilística da Administração Local, surgiram como resposta às novas necessidades informativas dos utilizadores da informação financeira. O desempenho dos dirigentes das entidades locais, nomeadamente no que respeita à afetação e utilização eficiente dos recursos

públicos, tornou-se uma preocupação fundamental no período pós *New Public Management*. Entre outras, as mudanças assentaram sobretudo na alteração da forma e do conteúdo das demonstrações financeiras e orçamentais preparadas e divulgadas pelas entidades locais. Todavia, a adoção de novas práticas contabilísticas no Setor Público resultou da experiência do setor empresarial, levando mesmo à adoção das práticas contabilísticas implementadas neste setor, como por exemplo a introdução da contabilidade em base de acréscimo. Esta situação tem constituído o argumento de muitos estudos, na medida em que se questiona a adequação de tais práticas na contabilidade do Setor Público.

Neste contexto, a parte mais teórica desta tese (Partes I) permitiu assim a identificação e o enquadramento do problema a estudar nesta investigação (Parte II) – a eventual desadequação (maior ou menor adequação) do modelo de relato financeiro obrigatório, adaptado do setor empresarial, para as tomadas de decisão por parte dos utilizadores internos dos municípios Portugueses. O estudo empírico desenvolvido centrou-se por conseguinte na análise da utilidade da informação financeira que está prevista ser preparada e divulgada nos municípios em Portugal, para apoio ao processo de tomadas de decisão internas dos dirigentes autárquicos, contribuindo, deste modo, para colmatar a falta de investigação empírica realizada neste sentido na Administração Local portuguesa. Objetivamente foi pretendido averiguar a adequabilidade do relato financeiro municipal para a disponibilização de informação útil, obrigatória e voluntária, de apoio às tomadas de decisão internas, perceber o porquê da maior ou menor utilidade do relato da informação financeira municipal e recolher sugestões para a melhoria do relato de modo a aumentar a sua utilidade para as tomadas de decisão internas.

Daqui estabelecemos questões e hipóteses de trabalho para abordar o problema, que concretizámos na elaboração de um questionário e de entrevistas. A utilização destes instrumentos de recolha de dados serviu de suporte ao estudo empírico que constitui a terceira parte deste trabalho. Este estudo desenvolveu-se tendo por base uma metodologia mista, quantitativa e qualitativa, com evidência nos municípios Portugueses. Particularmente, a recolha dos dados, quer por questionários, quer através das entrevistas, incidiu sobre os decisores internos (políticos e técnicos) municipais considerados mais relevantes.

De uma forma mais específica, o estudo empírico permitiu obter as seguintes respostas às questões de investigação formuladas (ver Capítulo V), cumprindo assim os objetivos gerais.

1. Quais as necessidades informativas dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais para apoio às suas tomadas de decisão?

Em relação às necessidades informativas dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais para apoio às suas tomadas de decisão, em termos gerais, os resultados obtidos revelam que os utilizadores internos dos municípios Portugueses acham muito necessária a informação divulgada no atual relato financeiro municipal em Portugal para as suas tomadas de decisão. Não obstante, os resultados revelam também que os respondentes têm muita necessidade de outro tipo de informação de divulgação não obrigatória, designadamente referente à capacidade de endividamento do município, à sua situação financeira e patrimonial e ao montante total das despesas municipais (investimento e despesas correntes) realizadas. Adicionalmente, não foram encontradas diferenças estatisticamente significativas entre os grupos de decisores (políticos e técnicos) relativamente às necessidades de informação financeira e de gestão. Em relação à influência das necessidades de informação financeira e de gestão na utilidade da informação divulgada nas demonstrações financeiras e orçamentais, concluiu-se, tal como aponta a teoria, que estas tornam-se úteis para os utilizadores internos para apoio às tomadas de decisão quando estes veem satisfeitas as suas necessidades de informação. Porém, a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais não é, no seu todo, influenciada pelas necessidades de informação financeira e de gestão. Obteve-se evidência empírica que permite concluir que somente as necessidades de informação financeira voluntária e as necessidades de informação orçamental e patrimonial são determinantes da utilidade do relato financeiro municipal em Portugal.

Perante as conclusões tecidas parece-nos que se a preocupação futura for para estabelecer um modelo de relato útil para apoio às tomadas de decisão há que flexibilizar o modelo obrigatório, de modo a que as entidades locais (designadamente as estudadas nesta tese – municípios) introduzam mais informação voluntária, mas garantindo que a comparabilidade mínima seja assegurada. Por exemplo, depreendemos que a flexibilização do anexo às demonstrações financeiras poderia ser uma resposta ao indicado. Também, parece-nos que o facto de não se ter encontrado evidência empírica que determinasse a influência das necessidades de informação fornecida pela Contabilidade de Custos na utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais, embora os resultados das estatísticas descritivas obtidos por questionário, mostrassem que lhes é atribuída importância elevada pelos

respondentes-decisoros, o mesmo pode estar relacionado com o atraso da implementação desta nos municípios Portugueses, como se constatou nas entrevistas.

Numa perspetiva complementar, não foi obtida evidência estatística que permita relacionar a área de formação e a experiência profissional dos decisores internos com as suas necessidades de informação financeira e de gestão. Porém, os resultados do *Odds Ratio* permitiram concluir que, ainda que com pouca segurança, o grupo de decisores com formação na área gestonária e com experiência profissional considerável no cargo, parece ter mais necessidades de informação financeira e de gestão do que o grupo de indivíduos com formação em outras áreas e com experiência profissional reduzida.

Tais constatações, embora expectáveis, mas não suportadas com resultados seguros, parecem indicar que, para a definição de um modelo de relato financeiro que seja mais útil para as tomadas de decisão internas se tenha em conta as necessidades dos decisores mais experientes e dos que possuem formação na área gestonária.

2. Quais os documentos de prestação de contas (individuais e obrigatórios) de maior utilidade para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais?

O estudo obteve evidência que permite concluir que o grau de utilidade dos documentos de prestação de contas (individuais e obrigatórios) é genericamente elevado para as tomadas de decisão internas dos utilizadores municipais portugueses. O Relatório de Gestão e o Mapa de Endividamento Autárquico (empréstimos e outras dívidas a terceiros) são os documentos de prestação de contas obrigatórios de utilidade mais elevada. Obtiveram-se diferenças, ainda que reduzidas, entre os grupos de decisores – políticos e técnicos – no que respeita à utilidade atribuída ao relato financeiro elaborado e divulgado nos municípios portugueses, no contexto das tomadas de decisão internas, sendo os decisores técnicos que atribuem ligeiramente maior utilidade. No entanto, estas diferenças não se revelaram estatisticamente significativas.

3. Qual a utilidade da informação preparada de acordo com o regime do acréscimo para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais?

Adicionalmente, os resultados indicam que são os documentos de carácter orçamental, elaborados na base de caixa, que têm utilidade mais elevada para as tomadas de decisão

internas, embora os documentos de carácter patrimonial, financeiro e económico, elaborados na base de acréscimo, se revelem também muito úteis. Estas evidências vão ao encontro dos resultados dos estudos mais recentes acerca da utilidade a informação fornecida pela contabilidade em base de acréscimo, que sugerem que os utilizadores do relato financeiro começam a atribuir maior importância a este tipo de informação. Foram encontradas diferenças, ainda que reduzidas, entre o grupo de decisores políticos e o grupo de decisores técnicos no que respeita à utilidade atribuída à informação preparada na base de acréscimo nos municípios Portugueses para apoio às tomadas de decisão internas, sendo que, em média, é o grupo dos decisores técnicos que atribui maior utilidade.

4. Que tipo de informação, de preparação não obrigatória, se revela mais útil para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais?

Os resultados evidenciam também que os decisores internos municipais, para além de atribuírem utilidade elevada aos documentos de prestação de contas (individuais e obrigatórios), também consideram útil a preparação e divulgação de outro tipo de informação complementar para apoio às tomadas de decisão. Foram referidos tipos de informação a incluir nas contas individuais dos municípios como a informação obtida através de indicadores elaborados com base na execução do Orçamento, a informação financeira consolidada, a informação previsional quer em termos orçamentais quer em termos financeiro-económicos e a informação sobre ativos suscetíveis de gerarem rendimentos futuros e ativos suscetíveis de gerarem um potencial serviço público.

Neste sentido, depreendemos que a utilidade do atual modelo de relato da informação financeira para as tomadas de decisão internas aumentaria se o conteúdo do mesmo fosse alterado. Como sugestão de melhoria referimos a inclusão no mesmo da informação acima mencionada indo, deste modo, ao encontro das necessidades de informação dos decisores internos.

5. Quais os fatores externos e organizacionais internos que influenciam a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais?

Observámos ainda que a utilidade/utilização da informação financeira divulgada no relato financeiro municipal em Portugal, para apoio ao processo de tomadas de decisão internas, está

dependente de fatores externos e organizacionais internos ao município. A este propósito conclui-se que a pressão de organizações profissionais e a pressão de um problema nacional (ambos fatores externos) e a falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística – POCAL (fator organizacional interno) são os fatores mais influenciadores da utilidade/utilização da informação financeira. Estes resultados são confirmados também na análise qualitativa, que reforça o fator sobrecarga de trabalho, que não obteve valor significativo na hipótese testada a partir dos resultados do questionário. Contudo, note-se que os resultados da estatística descritiva da análise quantitativa pareciam apontar que o referido fator seria um fator determinante na utilidade/utilização do relato da informação financeira municipal em Portugal, na medida em que lhe foi atribuída pelos respondentes-decisores média mais elevada; resultados que não se vieram a confirmar.

A análise qualitativa revelou ainda que a utilidade/utilização da informação financeira para apoio às tomadas de decisão internas se deve essencialmente ao facto desta legitimar as decisões tomadas, indo de encontro ao indicado pela teoria da legitimidade. Permitiu ainda constatar que, embora os respondentes reconheçam a utilidade do relato financeiro para as tomadas de decisão internas, também reconhecem que a elaboração dos documentos de prestação de contas é devida sobretudo para prestação de contas, muitas vezes por mero cumprimento da legislação, corroborando os pilares básicos do isomorfismo coercivo reconhecidos na teoria institucional.

Os resultados mostraram que a utilização/utilidade da informação financeira resulta de pressões externas. Como referido, existe já legislação que aponta para a publicação de um Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP), o que se traduzirá num isomorfismo coercivo resultante de pressões externas na adoção de novas práticas contabilísticas pelas entidades do Setor Público, designadamente pelas entidades locais. À semelhança do sucedido no setor empresarial é expectável que, também para a Administração Pública, o novo modelo de relato financeiro a adotar, ajustado às NICSPs, seja, por um lado, mais flexível na informação a relatar e, por outro, mais rigoroso e transparente na divulgação da informação para os seus utilizadores. O objetivo principal da adoção de um novo modelo de relato financeiro, por pressões externas, passará sempre pelo aumento da sua utilidade. Contudo, questiona-se se a utilidade pretendida será verdadeiramente reconhecida pelos seus utilizadores, nomeadamente para apoio às tomadas de decisão internas. Passarão os decisores

a utilizar a nova informação disponibilizada no relato financeiro nas suas tomadas de decisão para uma melhor gestão financeira dos recursos públicos? Outra questão que se coloca é, por exemplo, o domínio dos conhecimentos dos que utilizarão o novo relato financeiro a nível interno. Estarão preparados e possuirão conhecimentos adequados?

6. Qual o grau de adequabilidade que o atual modelo de relato financeiro municipal apresenta para fornecer informação útil de apoio às tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais e quais as razões para uma adequabilidade mais reduzida/elevada?

Quanto ao grau de adequabilidade que o modelo de relato financeiro municipal apresenta para fornecer informação útil de apoio às tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais, concluímos que o modelo de relato financeiro municipal disponível atualmente em Portugal é, de um modo geral, considerado adequado, apesar das possíveis melhorias que derivam das conclusões finais desta tese e dos resultados da análise qualitativa. O estudo mostrou que são os decisores técnicos que percecionam um maior grau de adequabilidade. O maior grau de adequabilidade do relato financeiro municipal é justificado, por ambos os decisores, pela clareza com que a informação financeira é fornecida, oportunidade na divulgação da informação, e utilidade dessa mesma informação para apoio à tomada de decisão. A incompreensibilidade da informação financeira divulgada e o elevado número de documentos de prestação de contas obrigatórios incluídos no relato, constituem os principais argumentos para a reduzida adequabilidade do relato financeiro na divulgação de informação útil para as tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses. A análise qualitativa ofereceu evidência que sugere que as razões apontadas podem estar relacionadas com o perfil do decisor (político ou técnico), o que, de certo modo, confirma os indícios das estatísticas descritivas dos resultados obtidos por questionário.

Embora se tenha concluído que, em geral, o relato financeiro municipal atualmente em prática em Portugal é manifestamente adequado para apoio às tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais, o estudo (análise qualitativa) conclui também que esse grau aumentaria caso se procedesse a algumas alterações. Assim, este estudo permitiu identificar aspetos possíveis de melhoria no conteúdo do relato financeiro municipal de modo a reduzir as diferenças entre o modelo existente e o desejável pelos decisores internos municipais para apoio às suas tomadas de decisão.

Em adição aos aspetos referidos na análise quantitativa, da análise qualitativa derivam nomeadamente:

- A inclusão de informação consolidada, isto é, o relato financeiro municipal individual deverá incluir informação consolidada sempre que os municípios detenham participação no capital de entidades do setor empresarial local, mesmo que esta participação seja minoritária;
- A redefinição de certa terminologia usada no relato financeiro, como é o caso do termo ‘Resultado Líquido do Exercício’; particularmente nas entrevistas foi sugerido que se passasse a designar ‘Excedente/Déficé Líquido’;
- A redefinição dos critérios de mensuração para a elaboração das demonstrações financeiras, objetivamente explicitando a possibilidade de utilização do justo valor;
- A definição e designação uniforme de indicadores económico-financeiros a incluir no Relatório de Gestão.

Além das sugestões salientadas, que foram as mais referidas pelos entrevistados, outras possibilidades de melhorias no relato foram também mencionadas como:

- A inclusão de informação prospetiva;
- A inclusão de informação separada sobre ativos suscetíveis de gerarem rendimentos futuros e ativos suscetíveis de gerarem um potencial serviço público;
- A melhoria das notas ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, tornando-as mais completas e mais detalhadas.

7. Qual o grau de oportunidade de divulgação da informação financeira para os utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais nas suas tomadas de decisão?

Outra conclusão é a de que os utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais consideram que, quanto maior a oportunidade da informação financeira fornecida, maior será a sua utilidade para as tomadas de decisão internas. Apesar disso, encontraram-se diferenças estatisticamente significativas entre os grupos de decisores quanto ao grau de oportunidade na divulgação da informação financeira para apoio às tomadas de decisão internas – em média, são os decisores técnicos que atribuem mais importância à oportunidade da divulgação de informação financeira. Pese embora, a hipótese de investigação subjacente à questão colocada

tenha sido confirmada, a fraca evidência empírica obtida sugere uma investigação futura que analise com profundidade a oportunidade com que o relato financeiro é preparado, e/ou investigue a oportunidade na divulgação de informação financeira para os decisores internos municipais periodicamente ou sempre que algo o justifique.

8. *Quais os tipos de controlo interno relevantes para assegurar fiabilidade da informação financeira para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais?*

Em relação aos tipos de controlo interno relevantes para assegurar a fiabilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas, os resultados permitiram concluir que os diferentes tipos de controlo interno a que a informação financeira está sujeita são considerados bastante importantes, destacando-se sobretudo o controlo interno contabilístico. Além disso, constatou-se também que são os decisores políticos que atribuem, em média, mais importância aos diferentes tipos de controlo.

9. *Qual a influência do controlo interno na utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais?*

Não obstante à importância atribuída aos tipos de controlo interno relevantes para assegurar a fiabilidade da informação financeira, o estudo evidenciou também que, existe uma associação positiva entre o controlo interno e a utilidade da informação financeira para apoio às tomadas de decisão internas.

10. *Quais são as possibilidades de melhoria no relato financeiro municipal (e em que aspetos) para aumentar a sua utilidade para as tomadas de decisão internas?*

Sobre a adoção das NICSPs na Contabilidade Autárquica em Portugal, o estudo desenvolvido não permitiu obter resultados significativos. Na verdade, nomeadamente pelas entrevistas, o trabalho evidenciou que existe um desconhecimento bastante acentuado por parte dos decisores internos municipais portugueses sobre as NICSPs, não permitindo portanto explorar neste momento as possibilidades de melhoria do relato tendo por referência este normativo. Em nosso entender, tal justifica um aprofundamento desta análise em estudos a desenvolver no futuro.

Não obstante, pese embora a falta de evidência obtida não nos permitir tecer considerações significativas sobre as consequências da introdução das NICSPs na Contabilidade Autárquica em Portugal, nomeadamente no que concerne à melhoria da utilidade do relato financeiro para as tomadas de decisão internas, não deixa de ser curioso notar que, particularmente as sugestões de melhoria no relato, vão no sentido das disposições das referidas normas.

Em síntese, as mudanças introduzidas nos sistemas de informação contabilísticos do Setor Público, designadamente na Administração Local, deveriam proporcionar a divulgação de informação útil para melhores tomadas de decisão e controlo internos. Esta expectativa baseou-se na disponibilização de informação mais abrangente, possibilitada com a introdução da contabilidade de acréscimo em complemento à tradicional contabilidade de caixa, bem como a introdução de informação não financeira, conduzindo a que os modelos de relato financeiro adotados passassem a ter novos formatos e conteúdo. Neste contexto, este estudo aplicado à realidade dos municípios Portugueses, permitiu concluir que essa expectativa foi conseguida, ainda que não totalmente, e que a utilidade da informação disponibilizada no atual modelo de relato financeiro municipal varia, ainda que com reduzidas diferenças, entre os decisores internos (políticos e técnicos) analisados. Com efeito, verificou-se que a informação preparada segundo a contabilidade em base de acréscimo satisfaz praticamente todas as atuais necessidades de informação dos decisores internos, mostrando que a informação divulgada no atual modelo de relato financeiro, preparado seguindo o POCAL, se revela útil para as suas tomadas de decisão. Contudo, consideram também que essa utilidade poderia ser aumentada caso viessem a ser incluídos no atual relato novos tipos de informação ou ultrapassados certos desajustamentos, conforme referido. Além disso, concluiu-se que a utilização/utilidade da informação financeira para apoio ao processo de tomada de decisões internas é influenciada por fatores externos e organizacionais internos aos municípios Portugueses. Verificou-se ainda que a oportunidade e a utilidade da informação financeira fornecida, para apoio às tomadas de decisão internas, estão associadas positivamente. Também os diferentes tipos de controlo interno a que a informação financeira está sujeita revelam ter um papel importante na preparação e divulgação desta, constatando-se mesmo uma associação positiva entre o controlo interno e a utilidade da informação.

A adoção das práticas contabilísticas do setor empresarial na Contabilidade do Setor Público permitiu assim o aumento da utilidade da informação disponibilizada no atual modelo de

relato financeiro, dado que foram ao encontro das novas necessidades informativas criadas no contexto da *New Public Management*. Deste modo, a explicação do contexto de mudança dos sistemas de informação contabilísticos para a realidade dos municípios Portugueses encontrou suporte nas teorias explicativas das reformas em Contabilidade Pública. Primeiro, as atuais necessidades informativas dos decisores internos são mais satisfeitas pela preparação e divulgação de informação útil no âmbito da nova Contabilidade Autárquica, o que reforça o papel do paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades. Segundo, a influência de determinados constrangimentos externos e internos aos municípios, justificam a opção pela complementaridade das teorias da contingência e institucional. E, por último, encontrou-se ainda evidência em relação à legitimidade das decisões pelo uso/utilidade da informação divulgada no relato financeiro e preparada de acordo com os normativos legais vigentes, o que suporta os pressupostos da teoria da legitimidade.

8.2 Principais limitações do trabalho e sugestões de investigação futura

A adequada interpretação dos resultados requer que se tornem explícitas as principais limitações com que nos deparamos ao longo da investigação. Os resultados obtidos nesta tese ao mesmo tempo que em si próprios aumentam o conhecimento existente sobre a utilidade do relato financeiro para as tomadas de decisão internas, possibilitando mesmo, para a realidade dos municípios Portugueses, o primeiro conhecimento sobre o tema, constituem também um ponto de partida para novas investigações que possam vir a ampliar e complementar o conhecimento agora gerado, propondo-se com esse propósito, um conjunto de sugestões de investigação futura.

Considerando que a abordagem básica escolhida foi uma investigação *cross-section* e métodos de análise quantitativos e qualitativos, a primeira limitação que se coloca é o período de tempo considerado na recolha de dados, servindo de base à determinação das variáveis independentes, centrado num único momento. O facto da regressão linear múltipla estimar apenas a média e os efeitos lineares, limita também as conclusões sobre as relações das variáveis. A investigação presente indica que é possível estudar a utilidade do relato da informação financeira preparado e divulgado nos municípios Portugueses para apoio às tomadas de decisão internas considerando as perceções dos utilizadores. Porém, diferenças de percepção de utilidade não são possíveis de determinar num estudo desta natureza (*cross-*

section). A investigação futura precisa de considerar prazos mais longos (estudos longitudinais).

Outra limitação é a falta de estudos anteriores, sobretudo em Portugal, que inibiu, de certo modo, pela ausência de comparação, a justificação das hipóteses de investigação formuladas e até a definição de outras.

A aplicação do questionário por correio eletrónico não permite avaliar a honestidade e integridade das respostas, para além de não permitir efetuar uma avaliação do conhecimento real da utilidade do relato financeiro municipal para apoio ao processo de tomada de decisões internas, embora os questionários tivessem sido direcionados diretamente para os responsáveis máximos (decisores políticos e técnicos) da área financeira do município.

Porém, tendo em conta os objetivos propostos para esta tese e a dispersão geográfica da população a estudar (308 municípios) a opção do inquérito por questionário, na primeira fase do estudo, revela-se o método mais adequado. Para atenuar as fraquezas associadas a este método foram tidos vários cuidados na elaboração e aplicação do questionário, nomeadamente a realização do pré-teste, que permitiram um controlo mais rigoroso de todo o processo de recolha dos dados, de forma a reduzir as ameaças de falta de fiabilidade e validade das medidas associadas a este tipo de investigação. Adicionalmente, a inclusão de toda a população de municípios Portugueses na amostra, associada a uma elevada taxa de respostas (49,03%), permite generalizar e extrapolar os resultados obtidos, bem como atenuar o problema de enviesamento dos resultados. Não obstante, a realização da análise qualitativa por entrevistas permitiu também validar algumas das conclusões tecidas na análise quantitativa.

A investigação de natureza qualitativa tem também limitações. O problema da objetividade na realização das entrevistas constitui a principal limitação.

Admite-se também que os resultados obtidos com a aplicação das entrevistas possam ter sido influenciados pela objetividade inerente muitas das vezes à análise qualitativa e pela ausência de respostas a algumas questões, como é o caso das perguntas incluídas na última componente do guião acerca da adoção das NICSPs na Contabilidade Autárquica em Portugal – não se conseguiu explorar até que ponto tais normas poderão melhorar a utilidade do relato financeiro municipal para as decisões internas, dado o desconhecimento dos respondentes

acerca delas. Deste modo, o aprofundamento desta análise poderá constituir uma linha de investigação futura, importante num contexto em que a adoção destas em Portugal será uma realidade a médio prazo.

Uma outra limitação a referir relaciona-se com o facto da aferição da utilidade do relato financeiro municipal se ter baseado nas opiniões dos inquiridos (medidas precetivas) e não em medidas objetivas, o que, por um lado, não permite uma interpretação rigorosa e clara dos resultados e, por outro, pode também ter ameaçado a validade interna e externa dos dados. Apesar disso, a opção pelos métodos usados é justificada pelos habituais métodos de recolha dos dados utilizados nos estudos empíricos referidos ao longo desta tese, que investigam a utilidade/uso da informação financeira divulgada no relato financeiro das entidades dos diferentes níveis que integram o Setor Público.

As sugestões propostas para futuras investigações decorrem do processo de investigação realizado e das limitações detetadas.

À semelhança de outros trabalhos (e.g., Hay & Antonio, 1990; Daniels & Daniels, 1991; Brusca, 1997; López & Caba, 2004), foram identificados alguns tipos de informação a incluir no relato financeiro municipal de modo a aumentar a utilidade deste para as tomadas de decisão internas. Assim sendo, uma potencial linha de investigação poderia centrar-se na caracterização deste tipo de informação e relacioná-la com a natureza das decisões tomadas com base na mesma.

Também, o estudo do relacionamento da experiência profissional e formação académica dos decisores com a utilidade atribuída por estes à informação do relato financeiro municipal constitui uma sugestão futura. Outro aspeto a investigar, na sequência do referido, seria explorar as razões que fazem com que os decisores políticos tenham necessidades de informação diferentes dos decisores técnicos.

Além disso, seria também interessante estudar com profundidade aspetos relacionados com a informação produzida pela Contabilidade de Custos, no sentido de percebermos a utilidade desta para apoio às tomadas de decisão internas.

O presente estudo aflorou a utilidade do relato da informação financeira para os utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais para apoio ao processo de tomada de

decisões. Sugere-se ainda como linha de investigação futura, o reforço do conhecimento acerca da utilidade do relato mas agora para os principais utilizadores externos, contrastando-se assim a utilidade da informação para utilizadores internos *versus* utilizadores externos.

O contexto atual de crise e toda a conjuntura económico-financeira pela qual o país está a atravessar parece estar marcar, por motivos diversos, um ponto de viragem nas necessidades internas e externas de informação financeira para a decisão e, sobretudo para efeitos de controlo internos. Neste sentido, a opção em investigação futura por estudos longitudinais seria, deste modo, justificada por se pretender explorar a influência da crise no novo contexto de decisão e controlo internos. Em concreto, sugere-se o estudo das diferenças em termos de utilidade do relato financeiro municipal em períodos distintos (antes e durante a crise), bem como a exploração dos fatores que afetam essa utilidade.

Uma última linha de investigação futura, mas não menos interessante, seria a realização de um estudo comparativo-internacional, envolvendo autores de vários países nos quais a realidade se aproxime à portuguesa tanto em termos organizacionais como administrativos, e sobretudo no que respeita a modelos contabilísticos adotados. Como exemplo, aponta-se o caso de Espanha por se tratar de um país com algumas proximidades administrativas com Portugal e cujas normas contabilísticas anteriormente foram inspiradoras das reformas da Contabilidade Pública em Portugal.

Referências bibliográficas, normativos e legislação

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Andrews, C. (2008). Legitimacy and Context: Implications for Public Sector Reform in Developing Countries. *Public Administration and Development*, 28:171–180.
- Andriani, Y.; Kober, R. & Ng, J. (2010). Decision Usefulness of Cash and Accrual Information: Public Sector Managers' Perceptions. *Australian Accounting Review*, 20(53): 144–153.
- Anessi-Pessina, E. & Steccolini, I. (2007). Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments. *Financial Accountability & Management*, 23(2): 113–131.
- Anessi-Pessina, E.; Nasi, G. & Steccolini, I. (2008). Accounting Reforms: Determinants of Local Governments' Choices. *Financial Accountability & Management*, 24(3): 321–342.
- Ansari, S. & Euske, K. (1987). Rational, Rationalizing and Reifying Uses of Accounting Data in Organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 12(6): 549–570.
- Anthony, R. (1978). *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations. An Exploratory Study of Conceptual Issues*. Financial Accounting Standards Board (FASB), Stamford, Connecticut.
- Anthony, R. (2000). The Fatal Defect in the Federal Accounting System. *Public Budgeting & Finance*, 20(4): 1–10.
- Askim, J. (2008). Determinants of Performance Information Utilization in Political Decision Making. In: Van Doren, W. & Van de Walle, St. (eds) *Performance Information in the Public Setor: How is it used?*. New York: Palgrave Macmillan.
- Babbie, E. (1997). *Survey Research Method*. 2ª Ed. California: Wadsworth.
- Baraňano, A. (2004). Métodos e Técnicas de Investigação em Gestão. Lisboa: Edições Sílabo.
- Barbosa, C. (2006). *A Contabilidade Pública: Os seus Destinatários e as suas Necessidades de Informação – um Estudo no Setor da Saúde – Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia*. Tese de Mestrado em Contabilidade e Administração. Braga: Universidade do Minho.

- Bardin, L. (2009) *Análise de Conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Barton, A. (2002). *Accrual Accounting in Government: A Review of its Applications, Achievements and Problems, and Proposals for Reform*. Annual Research Lecture in Government Accounting. The Australian National University and CPA Australia.
- Barton, A. (2004). How to Profit From Defense: A Study in the Misapplication of Business Accounting to the Public Sector in Australia. *Financial Accountability & Management*, 20(3): 281–304.
- Barton, A. (2005). Issues in Accrual Accounting and Budgeting by Government. *Agenda*, 12(3): 211–226.
- Bellostas, A. (1997). *La Herramienta de Normalización Contable del Siglo XXI: El Marco Conceptual en España*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Benito, B. & Brusca, I. (2004). International Classification of Local Government Accounting. *Systems, Journal of Policy Analysis*, 6(1): 57–80.
- Benito, B.; Brusca, I. & Montesinos, V. (2005). Local Government Accounting: an International Empirical Analysis. In: Bourmistrov, A. & Mellemvik, F. (eds) *International Trends and Experiences in Government Accounting*, Oslo: Bodo Graduated School Business.
- Bergmann, A. (2011). The Influence of the Nature of Government Accounting and Reporting in Decision-Making: Evidence from Switzerland. *Public Money & Management*, 32(1): 15–20.
- Bernardes, A. (2001). *Contabilidade Pública e Autárquica (POCP e POCAL)*. Coimbra: Centro de Estudos e Formação Autárquica.
- Blaikie, N. (2000). *Designing Social Research*. Malden: Blackweel Publishing Press.
- Blöndal, J. (2003). *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*. OECD Journal on Budgeting, 3(1): 43–59.
- Bovaird, T. & Löfler, E. (2003). Evaluating the Quality of Public Governance: Indicators, Models and Methodologies. *International Review of Administrative Sciences*, 69(3): 313–328.
- Bovens, M. (2005). Public Accountability. In: Ferlie, E.; Lynn, L. & Pollitt, C. (eds) *The Oxford Handbook of Public Management*. Oxford: Oxford University Press.
- Boyne, G. & Law, J. (1991). Accountability and Local Authority Annual Reports: The Case of Welsh District Councils. *Financial Accountability & Management*. 7(3): 179–194.
- Brignall, S. & Modell, S. (2000). An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in the New Public Sector. *Management Accounting Research*, 11: 281–306.
- Broadbent, J. & Guthrie, J. (1992). Changes in the Public Sector: a Review of “Alternative” Accounting Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2): 3–31.
- Broadbent, J. & Laughlin, R. (1998). Resisting the New Public Management: Absorption and Absorbing Groups in Schools and GP Practices in the UK. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 11(4): 403–435.
- Broadbent, J. (1999). The State of Public Sector Accounting Research – The APIRA Conference and some Personal Reflections. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(1): 52–57.

- Brorström, B. (1998). Accrual Accounting, Politics and Politicians. *Financial Accountability & Management*, 14(4): 319–333.
- Brun, M. & Siegel, J. (2006). What Does Appropriate Performance Reporting for Political Decision Makers Require?. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 55(6): 480–497.
- Brusca, I. & Benito, B. (2002). Panorama Internacional de la Contabilidad Pública. *VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública*. April. Murcia: ASEPUC: Murcia.
- Brusca, I. & Condor, V. (2002). Towards the Harmonization of Local Accounting Systems in the International Context. *Financial Accountability & Management*, 18(2):129–162.
- Brusca, I. & Montesinos, V. (2006a). La Armonización de la Contabilidad Pública en el Contexto Internacional. *IX Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública*. Febrero. ASEPUC: Logroño.
- Brusca, I. & Montesinos, V. (2006b). Are Citizens Significant Users of Government Financial Information?. *Public Money & Management*, 26(4): 205–209.
- Brusca, I. (1997). The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Governments. *Financial Accountability & Management*, 13 (1): 17–34.
- Bryman, A. & Cramer, D. (2011). *Quantitative Data Analysis with IBM SPSS Statistics 17, 18 and 19: A Guide for Social Scientists*. Hove: Psychology Press.
- Bryman, A. (1984). The Debate about Quantitative and Qualitative Research: A Question of Method or Epistemology?. *The British Journal of Sociology*, 35(1), 75–92.
- Budding, G. (2004). Accountability, Environmental Uncertainty and Government Performance: Evidence from Dutch Municipalities. *Management Accounting Research*, 15: 285–304.
- Budros, A. (1999). The Conceptual Framework for Analyzing Why Organizations Downsize. *Organization Science*, 10(1): 69–82.
- Burns, J. & Scapens, R. (2000). Conceptualizing Management Accounting Change: an Institutional Framework. *Management Accounting Research*, 11(1): 3–25.
- Caba, C., López, A. & Ortiz, D. (2009). Governmental Financial Information Reforms and Changes in the Political System: the Argentina, Chile and Paraguay experience. *Public Administration and Development*, (29): 429–440.
- Caccia, L. & Steccolini, I. (2006). Accounting Change in Italian Local Governments: What's Beyond Managerial Fashion?. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(2–3): 154–174.
- Caiado, P.; Carvalho, J. & Silveira, O. (2007). *Contabilidade Pública – Casos Práticos*. Lisboa: Áreas Editora.
- Camões, P. (1995). *Processos de Tomada de Decisão na Organização Municipal: Estudo Exploratório de um Caso*. Tese para Obtenção do Grau de Mestre em Administração Pública. Braga: Universidade do Minho.
- Caperchione, E. (2006). *The New Public Management: a Perspective for Finance Practitioners*. Position paper *Federation of European Accountants. Debating International Developments in New Public Financial Management*. Oslo: Cappelen.

- Carlin, T. & Guthrie, J. (2003). Accrual Output Based Budgeting Systems in Australia: The Rhetoric – Reality Gap. *Public Management Review*, 5(2): 145–62.
- Carmo, H. & Ferreira, M. (1998). *Metodologia da Investigação. Guia para Auto-aprendizagem*. Lisboa: Universidade Aberta.
- Carnegie, G. & West, B. (2005). Making Accounting Accountable in the Public Setor. *Critical Perspective on Accounting*, 16: 905–928.
- Carpenter, V. & Feroz, E. (2001). Institutional Theory and Accounting Rule Choice: an Analysis of Four US States Governments’ Decisions to Adopt Generally Accepted Accounting Principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26: 565–596.
- Carpenter, V., Cheng, R. & Feroz, E. (2007). Toward an Empirical Institutional Governance Theory: Analyses of the Decisions by the 50 US State Governments to Adopt Generally Accepted Accounting Principles. *Corporate Ownership & Control*, 4(4): 30–46.
- Carruthers, B. (1995). Accounting, Ambiguity and the New Institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 313–328.
- Carvalho, A. (2010). *O Papel da Informação Contabilística e do Controlo Externo no Processo de Accountability: o Caso dos Municípios Portugueses*. Tese de Doutoramento, Faculdade de Ciências Económicas e Empresariais: Universidade de Vigo.
- Carvalho, J. & Jorge, S. (2003). Governmental Accounting in Portugal and the Information Disclosed on Cash and Accrual Basis: the Case of Porto Municipality. *26º Congresso Anual da European Accounting Association*, April, Sevilha.
- Carvalho, J. Fernandes, M. & Teixeira, A. (2002). *Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais – Comentado*. Lisboa: Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Carvalho, J.; Fernandes, M.; Camões, P. & Jorge, S. (2008). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2006*. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carvalho, J.; Fernandes, M.; Camões, P. & Jorge, S. (2010). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2008*. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carvalho, J.; Jorge, S. & Fernandes, M. (2005). Compliance with the New System of Local Government Accounting in Portugal: Empirical Evidence and Reasons for Non-Compliance. *10º Biennial Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR)*, May, Poitiers, France.
- Carvalho, J.; Pina, V. & Torres, L. (1999). *Temas de Contabilidade Pública*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Chan, J. (2003). Government Accounting: An assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money & Management*, 23: 13–20.
- Chapman, C.; Cooper, D. & Miller, P. (2009). Linking Accounting, Organizations, and Institutions. In: Chapman, C. & Miller, P. (eds) *Accounting, Organizations and Institutions*. Oxford: University Press.
- Chenhall, R. (2003). Management Control Systems Design Within its Organizational Context: Findings from Contingency – Based Research and Directions for the Future. *Accounting, Organizations and Society*, 28: 127–68.
- Christensen, M. (2007). What We Might Know (But Aren’t Sure) About Public – Sector Accrual Accounting. *Australian Accounting Review*, 17(1): 51–65.

- Christiaens, J. & Peteghem, V. (2007). Governmental Accounting Reform: Evolution of the Implementation in Flemish Municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23(4): 375–399.
- Christiaens, J. & Rommel, J. (2008). Accrual Accounting Reforms: Only for Businesslike (parts of) Governments. *Financial Accountability & Management*, 24(1): 59–75.
- Christiaens, J. (1999). Financial Accounting Reform in Flemish Municipalities: An Empirical Investigation. *Financial Accountability & Management*, 15(1): 21–40.
- Christiaens, J. (2001). Converging New Public Management Reforms and Diverging Accounting Practices in Flemish Local Governments. *Financial Accountability & Management*, 17(2): 153–170.
- Chua, W. (1986). *Radical Developments in Accounting Thought*. *The Accounting Review*, 61: 601–632.
- Cohen, S. (2007). *How Different are Accrual Accounting Financial Measures Compared to Cash Accounting ones? Evidence from Greek Municipalities*. 6th Annual Conference of the Hellenic Accounting and Finance Association. Patra: December 14–15.
- Cohen, S. (2009). *Cash versus Accrual Accounting Measures in Greek Municipalities: Proxies or Not for Decision-Making?* (October 18, 2009). Disponível em SSRN <http://ssrn.com/abstract=1031089>.
- Cohen, S.; Kaimenakis, N. & Venieris, G. (2009). *Reaping the Benefits of Two Worlds: An Exploratory Study of the Cash and the Accrual Accounting Information Roles in Local Governments* (July 31, 2009). Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1441896>.
- Cohen, S.; Kaimenakis, N. & Zorgios, Y. (2007). Assessing IT as a Key Success Factor for Accrual Accounting Implementation in Greek Municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23(1): 91–111.
- Collins, W.; Keenan, D. & Lapsley, I. (1991). *Local Authority Financial Accounting – Communication Sophistry or Obfuscation*. The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.
- Cortes, J. (2006). The International Situation Vis-à-Vis the Adoption of *Accrual Budgeting*. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 18 (1): 1–26.
- Covaleski, M.; Dirsmith, M. & Samuel, S. (1996). Managerial Accounting Research: The Contributions of Organizational and Sociological Theories. *Journal of Management Accounting Research*, (8): 1–35.
- Crain, G. & Bean, D. (1998). What Users Think of the New Reporting Model for Government: The Results of the GASB's Focus Group Sessions. *Government Finance Review*, 14(1): 9–13.
- Creswell, J. (2009). *Research Design: Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches* (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Dacin, M.; Goodstein, J. & Scott, W. (2002). Institutional Theory and Institutional Change: Introduction to the Special Research Forum. *Academy of Management Journal*, 45(1): 45–57.
- Daniels, J. & Daniels, C. (1991). Municipal Financial Reports: What Users Want. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10(1): 15–38.

- Davila, T. & Oyon, D. (2008). Cross-paradigm Collaboration and the Advancement of Management Accounting knowledge. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(6): 887–893.
- Deegan, C. (2002). The Legitimizing Effect of Social and Environmental Disclosures – a Theoretical Foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3): 282–311.
- Deegan, C., & Rankin, M. (1997). The Materiality of Environmental Information to Users of Annual Reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(4): 562–575.
- DiMaggio, P. & Powell, W. (1991). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organization Fields. In: Powell, W. & DiMaggio, P. (eds) *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Dixom, K.; Coy, D. & Tower, G. (1991). External Reporting by New Zealand Universities 1985–1989: Improving Accountability. *Financial Accountability & Management*. 7(3): 159–178.
- Dowling, J. & Pfeffer, J. (1975). Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behavior. *Pacific Sociological Review*, 18(1): 122–136.
- Drebin, A.; Chan, J. & Ferguson, L. (1981). *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units: a Research Study*. Vols. 1/2, National Council on Governmental Accounting (NCGA), Chicago.
- Dunleavy, P. & Hood, C. (1994). From old Public Administrative to New Public Management. *Public Money & Management*, 14(3): 9–16.
- Eisenhardt, K. & Graebner, M. (2007). Theory Building from Cases: Opportunities and Challenges. *Academy of Management Journal*, 50(1), 25–32.
- Eisenhardt, K. (1989). Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management Review*, 14, 532–551.
- Emory, C. & Cooper, D. (1991). *Business Research Methods*. 4th Ed. Homewood: Irwin.
- Ezzamel M.; Robson, K.; Stapleton, P. & McLean, C. (2007). Discourse and Institutional Change: Giving Accounts’ and Accountability. *Management Accounting Research*, 18(2): 150–171.
- Fernandes, M. (2007). Contribuição da Informação Contabilística para a Tomada de Decisão na Administração Pública Autárquica: Controlo do Endividamento Líquido. *Polytechnical Studies Review*, 5(8): 67–96.
- Fernandes, M.; Carvalho, J.; Jorge, S. & Camões, P. (2006). The Relevance of the Accounting System to Municipal Decision-Making in Portugal: an Empirical Analysis of the Internal Use of Information. 4th International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms, European Institute Advanced Studies in Management (EIASM) Conference, September, Siena, Italian.
- Fernández, J. (2000). Utilidad de la Información Contable Pública. VI Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Ponencias y Comunicaciones, *Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC)*, Marzo, Oviedo, España.
- Ferreira, L. & Sarmento, M. (2009) Da Investigação Qualitativa em Contabilidade: Investigação por Inquérito. In: Major, M. & Vieira, R. (eds) *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.

- Fidel, R. (1992). The Case Study Method: A Case Study. In: Glazier, J. & Powell, R. (eds) *Qualitative Research in Information Management*. Englewood, CO: Libraries Unlimited.
- Flick, U. (2005). *Métodos Qualitativos na Investigação Científica*. Lisboa: Monitor.
- Fontana, A. & Frey, J. (2008). Collecting and Interpreting Qualitative Materials. In: Denzin, N. & Lincoln, Y. (eds) *Interviewing: The Art of Science*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Fowler, F. (1993). *Survey Research Methods*. 2^a Ed. California: Sage Publications.
- Freitas do Amaral, D. (2002). *Curso de Direito Administrativo*. Vol. 1, 2^a Ed. Almedina: Coimbra.
- García, A. (2002). Los Usuarios de la Información Contable en la Administración Local: Un Enfoque de Agencia. *Revista de Contabilidad*, 10(5): 19–45.
- Geiger, D. & Ittner, C. (1996). The Influence of Funding Source and Legislative Requirements on Government Cost Accounting Practices. *Accounting, Organizations & Society*, 21(6): 549–567.
- Gillham, B. (2008). *Developing a Questionnaire (Real World Research)*. 2th Ed. London: Continuum International Publishing Group, Ltd.
- Gomes, P.; Carvalho, J. & Fernandes, M. (2009). Determinantes da Adoção e Desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses. *Revista Contabilidade e Gestão*, (8): 11–40.
- Grossi, G. & Reichard, C. (2009). The Limited Use of Financial Data for Governmental Decision-Making – an Exploratory Study with Reference to Germany and Italy. *12th Biennial Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Conference – New Challenges for Public Sector Accounting*, May, Modena.
- Guba, E. & Lincoln, Y. (1994). Competing Paradigms in Qualitative Research. In: Denzin, N. & Lincoln, Y. (eds) *Handbook of Qualitative Research*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Gupta, P.; Dirsmith, W. & Fogarty, T. (1994). Coordination and Control in a Government Agency: Contingency and Institutional Theory Perspectives on GAO Audits. *Administrative Science Quarterly*, 39(2): 264–284.
- Guthrie, J. (1993). Performance Indicators: Success or Failure in the Public Sector of the 1990s. *National Accountants in Government Convention*, Hobart.
- Guthrie, J. (1998). Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?. *Financial Accountability & Management*, 14(1): 1–19.
- Guthrie, J.; Olson, S. & Humphrey, C. (1999). Debating Developments in New Public Financial Management: the limits of global theorizing and some new ways forward. *Financial Accountability & Management*, 15(3/4): 209–228.
- Guthrie, J.; Petty, R.; Yongvanich, K. & Ricceri, F. (2004). Using Content Analysis as a Research Method to Inquire into Intellectual Capital Reporting, *Journal of Intellectual Capital*, 5(2): 282–293.
- Haldma, T. & Lääts, K. (2002). Contingencies Influencing the Management Accounting Practices of Estonian Manufacturing Companies. *Management Accounting Research*, 13: 379–400.

- Hamel, J.; Dufour, S. & Fortin, D. (1993). *Case Study Methods*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Hay, L. & Antonio, J. (1990). What Users want in Government Financial Reports. *Journal of Accountancy*, 91–98.
- Hepworth, N. (2003). Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government. *Public Money & Management*, 37–43.
- Hill, M. & Hill, A. (2008). *Investigação por Questionário*. 2ª Ed. Lisboa: Edições Sílabo.
- Hodges, R. & Mellett, H. (2003). Reporting Public Sector Financial Results. *Public Management Review*, 5(1): 99–113.
- Holder, W. (1980). *Study of Selected Concepts for Government Financial Accounting and Reporting*. National Council on Government Accounting (NCGA) a Research Paper, NCGA, Chicago.
- Hood, C. (1991). A Public Management for all seasons? *Public Administration*, 69(1): 3–19.
- Hood, C. (1995a). Emerging Issues in Public Administration. *Public Administration*, 73(1): 165–183.
- Hood, C. (1995b). The New Public Management in the 1980's: Variations on a Theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2): 93–109.
- Hookana, H. (2008). Organizational Culture and the Adoption of New Public Management Practices. *Management*, 3(4): 309–327.
- Hopper, T. & Powell, A. (1985). Making Sense of Research into Organizational and Social Aspects of Management Accounting: a Review of its Underlying Assumptions. *Journal of Management Studies*, 22(5): 429–465.
- Hoque, Z. & Hopper, T. (1994). Rationality, Accounting and Politics: A Case Study of Management Control in a Bangladeshi Jute Mill. *Management Accounting Research*, 5: 5–30.
- Hoque, Z.; Arends, S. & Alexander, R. (2004). Policing the Police Service. A Case Study of the Rise of 'New Public Management' Within an Australian Police Service. *Accounting, Auditing & Accountability*, 17(1): 59–84.
- Hyndman, N. & Anderson, R. (1998). Performance Information Accountability and Executive Agencies. *Public Money & Management*, April-June: 23–30.
- Hyndman, N. & Connolly, C. (2011). Accruals Accounting in the Public Sector: A Road Not Always Taken. *Management Accounting Research*, 22: 36–45.
- Jackson, A. & Lapsley, I. (2003). The Diffusion of Accounting Practices in the New 'Managerial' Public Sector. *International Journal of Public Sector Management*, 16(5): 359–372.
- Jansen, E. (2008). New Public Management: Perspectives on Performance and the Use of Performance Information. *Financial Accountability & Management*, 24(2):169–191.
- Jick, T. (1979). Mixing Qualitative and Quantitative Methods: Triangulation in Action. *Administrative Science Quarterly*, 24(4): 602–611.
- Johnsen, A. (2005). Determinants of Non-Mandatory Performance Measurement in Norwegian Local Government: a Comparison of Political, Economic and Sociological Explanations, EGPA Annual Conference. 31 August – 3 September. Bern, Switzerland.

- Jones, D.; Scott, R.; Kimbro, L. & Ingram, R. (1985). *The Needs of Users of Governmental Financial Reports, Research Report*. Governmental Accounting Standards Board – GASB, October.
- Jones, R. & Pendlebury, M. (2000). *Public Sector Accounting*. 5th Ed. London: Pitman Publishing.
- Jones, R. & Pendlebury, M. (2004). A Theory of the Published Accounts of Local Authorities. *Financial Accountability & Management*, 20(3): 305–25.
- Jones, S. & Puglisi, N. (1997). The Relevance of AAS 29 to the Australian Public Sector: A Cause for Doubt?. *Abacus*, 33(1): 1–18.
- Jorge, S. (2003). *Local Government Accounting in Portugal in Comparative International Perspective*. PhD Thesis. Birmingham: The University of Birmingham.
- Jorge, S. (2007). A Comparative-International Theory for Portuguese Local Government Accounting. *Polytechnical Studies Review*, 7: 211–234.
- Kober, R.; Lee, J. & Ng, J. (2007). Public Sector Financial Reporting Issues: Perspectives from Users and Preparers. *Proceedings of the Fifth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference*. July.
- Kober, R.; Lee, J. & Ng, J. (2010). Mind your Accruals: Perceived Usefulness of Financial Information in the Australian Public Sector under Different Accounting Systems. *Financial Accountability & Management*, 26(3): 267–298.
- Lapsley, I. & Pallot, J. (2000). Accounting, Management and Organizational Change: a Comparative Study of Local Government. *Management Accounting Research*, 11(2): 213–229.
- Lapsley, I. & Pong, C. (2000). Modernization versus Problematization: Value for Money Audit in Public Services. *The European Accounting Review*, 9(4): 541–576.
- Lapsley, I. (1999). Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalizing Modernity?. *Financial Accountability & Management*, 15(3/4): 201–207.
- Lapsley, I. (2001). The Changing Public Sector: From Transition to Transformation. *The European Accounting Review*, 10(3): 501–504.
- Lapsley, I. (2009). New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? *Abacus*, 45(1): 1–21.
- Lapsley, I.; Mussari, R. & Paulsson, G. (2009). On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform. *European Accounting Review*, 18(4): 719–723.
- Lapsley, I. (1992). User Needs and Financial Reporting – A Comparative Study of Local Authorities and the National Health Service. *Financial, Accountability & Management*, 8(4): 281–297.
- Lee, J. (2008). Preparing Performance Information in the Public Sector: an Australian Perspective. *Financial Accountability & Management*, 24(2):117–149.
- López, A. & Caba, C. (2004). The Relevance of Spanish Local Financial Reporting to Credit Institution Decisions. An Empirical Study. *The International Journal of Public Sector Management*, 17(2): 118–135.

- Lüder, K. & Jones, R. (2003). *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*. Frankfurt: Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- Lüder, K. (1992). A Contingency Model of Government Accounting Innovations in the Political – Administrative Environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99–127.
- Lüder, K. (1994). *The Contingency Model Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain*. In: Buschor, E. & Schedler, K. (eds) *Perspectives on Performance Measurement and Public Setor Accounting*. Berne: Paul Haupt Publishers.
- Lüder, K. (2002). Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade: Achievements and Problems. In: Montesinos, V. & Vela, J. (eds) *Innovations in Governmental Accounting*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.
- Lukka, K. (2010). The Roles an Effects of Paradigms in Accounting Research. *Management Accounting Research*, 21(2): 110–115.
- Mack, J. & Ryan, C. (2006). Reflections on the Theoretical Underpinnings of the General-purpose Financial Reports of Australian Government Departments. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(4): 592–612.
- Mack, J. & Ryan, C. (2007). Is there an Audience for Public Sector Annual Reports: Australian Evidence? *International Journal of Public Sector Management*, 20(2): 134–146.
- Mack, J. (2004). *An Investigation of the Information Requirements of Users of Australian Public Sector Financial Reports*. Unpublished PhD Thesis. Brisbane: Queensland University of Technology.
- Major, M. & Ribeiro, J. (2009). A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. In: Major, M. & Vieira, R. (eds) *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Marôco, J. (2010). *Análise Estatística com o PASW Statistics. 5.^a Ed.* Pero Pinheiro: ReportNumber.
- Matthews, M. (1993). *Socially Responsible Accounting*. London: Chapman and Hall.
- McGregor, W. (1999). The Pivotal Role of Accounting Concepts in the Development of Public Sector Accounting Standards. *Australian Accounting Review*, 9(1): 3–8.
- Meyer, J. & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2): 340–363.
- Meyer, J. & Rowan, B. (1991). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. In: Powell, W. & DiMaggio, P. (eds) *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Miles, M. & Huberman, A. (1994) *Qualitative Data Analysis*, 2nd Ed., Thousand Oaks, CA: Sage Publications
- Milne, M. & Patten, D. (2001). Securing Organizational Legitimacy: An Experimental Decision Case Examining the Impact of Environmental Disclosures. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(3): 372–405.
- Mir, M. & Rahaman, A. (2007). Accounting and Public Sector Reforms: A Study of a Continuously Evolving Governmental Agency in Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(2): 237–268.

- Modell, S. (2001). Performance Measurement and Institutional Processes: a Study of Managerial Responses to Public Sector Reform. *Management Accounting Research*, 12: 437–64.
- Modell, S. (2003). Goals versus Institutions: The Development of Performance Measurement in the Swedish University Sector. *Management Accounting Research*, 14(4): 333–359.
- Modell, S. (2004). Performance measurement Myths in the Public Sector: a Research Note. *Financial Accountability and Management*, 20(1): 39–55.
- Monsen, N. & Näsi, S. (1999). Comparing Cameral and Accrual Accounting in Local Governments. In: Bac, A. (ed) *International Comparative Issues in Government Accounting*. The Netherlands: Kluwer Academic Publishers.
- Monsen, N. & Näsi, S. (1998). The Contingency Model of Governmental Accounting Innovations: a Discussion. *European Accounting Review*, 7(2): 275–88.
- Monsen, N. & Näsi, S. (2000). Is Accrual Accounting Appropriate for Governmental Organisations?. *European Institute Advanced Studies in Management (EIASM) Conference*. Zaragoza.
- Montesinos, V. & Brusca, I. (2007). Local Government Service Charters: an International Overview. *11th Biennial Comparative International Governmental Accounting Research Conference, Implementing Reforms in Public Sector Accounting (CIGAR): Problems, Changes and Results*. Coimbra.
- Montesinos, V. & Brusca, I. (2009). Accrual versus Cash Basis in the Public Sector: Where are the Differences in Practice?. *12th Biennial Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Conference: New Challenges for Public Sector Accounting*. Modena.
- Montesinos, V.; Pina, V.; Torres, L. & Vela, J. (1995). Comparative Analysis of Governmental Accounting Systems in OECD Countries: An Empirical Approach. In: Montesinos, V. & Vela, J. (eds). *International Research in Public Sector Accounting, Reporting and Auditing*. Valencia: Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas.
- Moreira, J. (2004). *Questionários Teoria e Prática*. Coimbra: Almedina.
- Nasi, G. & Steccolini, I. (2008). Implementation of Accounting Reforms: An Empirical Investigation into Italian Local Governments. *Public Management Review*, 10(2): 175–196.
- Neilson, J. & Gregor, T. (2007). The Usefulness of Public Sector Reports: An Australian Local Government Perspective. *The European Accounting Association Annual Conference*. Lisboa.
- Neu, D.; Warsame, H. & Pedwell, K. (1998). Managing Public Impressions: Environmental Disclosures in Annual Reports. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3): 265–282.
- Newberry, S. (2002). Intended or Unintended Consequences? Resource Erosion in New Zealand's Government Departments. *Financial Accountability & Management*, 18(4): 309–30.
- Newberry, S. (2007). Where to Next with Governmental Financial Reporting?. *National Accountant*, 23(2): 18–20.
- Newman, K. (2000). Organizational Transformation During Institutional Upheaval. *Academy of Management Review*, 25(3): 602–619.

- Nogueira, S. (2010). *Utilidade da Informação Financeira Divulgada pelas Entidades Locais para as Tomadas de Decisão dos Utilizadores Internos: o Caso do Município de Bragança*. Trabalho de investigação realizado no âmbito do programa doutoral em Contabilidad y Organización de Empresas. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid.
- Nor-Aziah, A. & Scapens, R. (2007). Corporatization and Accounting Change. The Role of Accounting and Accountants in a Malaysian Public Utility. *Management Accounting Research*, (18): 209–247.
- O'Donovan, G. (1999). Managing Legitimacy Through Increased Corporate Reporting: An Exploratory Study. *Interdisciplinary Environmental Review*, 1(1): 63–99.
- O'Donovan, G. (2002). Environmental Disclosure in the Annual Report. Extending the Applicability and Predictive Power of Legitimacy Theory. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(3): 344–71.
- Oliver, C. (1991). Strategic Responses to Institutional Processes. *Academy of Management Review*, 16(1): 145–79.
- Olson, J. & Peters, G. (1996). *Lessons from Experience: Experiential Learning in Administrative Reforms in Eight Democracies*. Oslo: Scandinavian University Press.
- Olson, J.; Guthrie, J. & Humphrey, C. (1998). Global Warning: Debating International Developments. In: Olson, J. (ed). *New Public Financial Management (NPFM) Reforms: New World? Small World? Better World?*. Norway: Cappelen Akademisk.
- Olson, J.; Humphrey, C. & Guthrie, J. (2001). Caught in an Evaluatory Trap: a Dilemma for Public Services under NPFM. *The European Accounting Review*, 10 (3): 505–522.
- Olson, O. & Shalin-Andersson (1998). Accounting Transformation in an Advanced Welfare State: The Case of Sweden. In: Olson, O.; Guthrie, J. & Humphrey, C. (eds) *Global Warning*: Akademisk Forlag.
- Oppenheim, A. (1997). *Questionnaire Design, Interviewing and Attitude Measurement*. London: Pinter.
- Osborne, D. & Gaebler, T. (1992). *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*. Reading, MA: Addison Wesley (Current Publisher: Perseus Publishing).
- Otley, D. (1980). The Contingency Theory of Management: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations & Society*, 5(4): 413–428.
- Ouda, H. (2004). Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting in the Public Sector. *The International Consortium on Governmental Financial Management*, 4(1), 78–99.
- Ouda, H. (2007). Accrual Accounting in the Government Sector, Background, Concepts, Benefits and Costs. *The International Consortium on Governmental Financial Management*, 6(1): 39–52.
- Ouda, H. (2008). Towards a Generic Model for Government Sector Reform: the New Zealand Experience. *International Journal on Governmental Financial Management*, 8(2): 78–100.
- Pallot, J. (1992). Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounts. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(1), 38–59.

- Pallot, J. (1997). Infrastructure Accounting for Local Authorities: Technical Management and Political Context. *Financial Accountability & Management*, 13 (3): 225–242.
- Palmer, I. & Dunford, R. (2001). The Diffusion of Managerial Innovations: A Comparison of Australian Public and Private Sector Take-Up Rates of New Organizational Practices. *International Public Management Journal*, 4(1): 49-64.
- Panozzo, F. (2000). Management by Decree. Paradoxes in the Reform of the Italian Public Sector. *Scandinavian Journal of Management*, 16(4): 357–373.
- Pardal, L. & Correia, E. (2008) *Métodos e Técnicas de Investigação Social*. Porto: Areal Editores.
- Patton, M. (2002). *Qualitative Evaluation and Research Methods*. . Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Paulsson, G. (2006). Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, 22(1): 47–62.
- Perrin, J. (1998). From Cash to Accruals in 25 Years. *Public Money & Management*, 18(2): 7–10.
- Pestana, M. & Gageiro, J. (2008). *Análise de Dados para Ciências Sociais: A Complementaridade do SPSS*. 5.^a Ed. Lisboa: Sílabo.
- Pettersen, I. (2001). Implementing Management Accounting Reforms in the Public Sector: The Difficult Journey From Intentions to Effects. *European Accounting Review*, 10(3), 561–581.
- Pina, V. & Torres, L. (2003). Reshaping Public Sector Accounting: an International Comparative View. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20(4): 334–350.
- Pina, V.; Torres, L. & Yetano, A. (2009). Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches. *European Accounting Review*, 18(4): 765–807.
- Pinto, A. & Santos, P. (2005). *Gestão Orçamental Pública*. Lisboa: Publisher Team.
- Piore, M. (1979). Qualitative Research Techniques in Economics. *Administrative Science Quarterly*, 24(4): 560–569.
- Pollitt C. & Bouckaert, G. (2004). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford: Oxford University Press.
- Pollitt, C. (2006). Performance Management in Practice: A Comparative Study of Executive Agencies. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16(1): 1-25.
- Priest, A.; Ng, J. & Dolley, C. (1999). Users of Local Government Annual Reports: Information Preferences. *Accounting, Accountability and Performance*, 5(3): 49–62.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. (2003). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. 3^a ed. Lisboa: Gradiva.
- Reginato, E. (2008). Local Government Accountability in European Continental and Anglo-Saxon Counties: an International Comparison. In: Jorge, S. (ed) *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*. Coimbra: Coimbra University Press.
- Reginato, E. (2010). Accountability Perspectives in Italian Municipality Accounting Systems: The Gap Between Regulations and Practices. *Public Administration Quarterly*, 35(2): 552–590.

- Reid, G. & Smith, J. (2000). The Impact of Contingencies on Management Accounting System Development. *Management Accounting Research*, 8: 147–164.
- Ribeiro, J. & Scapens, R. (2006). Institutional Theories and Management Accounting Change: Complementarities, Issues and Paths for Development. *29th Annual European Accounting Association (EAA) Congress*. 22–24 March, Dublin.
- Rkein, A. (2008). *Accrual Accounting and Public Sector Reform: Northern Territory Experience*. Doctor Thesis, Faculty of Law, Business and Arts: Charles Darwin University.
- Robbins, W. (1984). Consensus Between Preparers and Users of Municipal Annual Reports: An Empirical Analysis. *Accounting and Business Research*. Spring: 157–162.
- Rutherford, A. (1992). Developing a Conceptual Framework for Central Government Financial Reporting: Intermediate Users and Indirect Control. *Financial, Accountability & Management*, 8(4): 265–280.
- Ryan, B.; Scapens, R. & Theobald, M. (2002b). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. 2nd Ed. London: Academic Press Inc.
- Ryan, C. (1998). The Introduction of Accrual Reporting Policy in the Australian Public Sector: An Agenda Setting Explanations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 11(5): 518–539.
- Ryan, C.; Trevor, S. & Nelson, M. (2002a). Accountability Disclosures by Queensland Local Government Councils: 1997–1999. *Financial, Accountability e Management*, 18(3): 261–289.
- Samaratunge, R.; Quamrul, A. & Teicher, J. (2008). Public Sector Reforms and Accountability: The Case of South and Southeast Asia. *Public Management Review*, 10(1): 101–126.
- Scapens, R. (1990). Researching Management Accounting Practice: The Role of Case Study Methods. *British Accounting Review*, 2: 259–281.
- Scapens, R. (1994). Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management Accounting Practice. *Management Accounting Research*, 5(3/4): 301– 321.
- Scapens, R. (2004). Doing Case Study Research. In: Humphrey, C. & Lee, B. (eds.), *The Real Life Guide to Accounting Research*, Kidlington, Oxford: Elsevier.
- Scapens, R. (2006). Understanding Management Accounting Practices: A Personal Journey. *The British Accounting Review*, 38: 1–30.
- Schedler, K. (2007). Unleashing Change. A Study of Organizational Renewal in Government. *Public Administration*, 85(1): 246–248.
- Shand, D. (1981). The Annual Reports of Governments Organisations. *The Australian Accountant*. 51(4): 251–258.
- Smakin, G. & Schneider, A. (2007). Reviewing the Changing Face of Financial Reporting: the Case of a Public Benefit Entity, *Working Papers Series n.º 92*, University of Waikato.
- Smith, M. (2003). *Research Methods in Accounting*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Smith, S. & Coy, D. (1999). An Analysis of New Zealand City Council Annuals Reports from a Public Accounting Perspective. *Accounting Association of Australia & New Zealand (AANZ) Conference*. June, Cairns.

- Soverchia, M. (2009). Central Governmental Accounting and Financial Reporting in Europe: a Comparative Analysis. *12th Biennial Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Conference*, New Challenges for Public Sector Accounting. Modena.
- Stake, R. (1995). *The Art of Case Study Research*. Thousand Oaks, CA.: Sage Publications.
- Stanton, P. & Stanton, J. (1998). The Questionable Economics of Governmental Accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 11(2): 191–203.
- Steccolini, I. (2004). Is the Annual Report an Accountability Medium? An Empirical Investigation into Italian Local Governments. *Financial Accountability & Management*, 20(3): 327–350.
- Stewart, J. & Walsh, K. (1994). Performance Management: When Performance Can Never be Finally Defined. *Public Money & Management*, 14(2): 45–49.
- Strauss, A. & Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Stuclife, P. (2003). The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee. *Public Money and Management*, IFAC, January, 29–36.
- Suchman, M. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, 20(3): 571–610.
- Tarter, C. & Hoy, W. (1998). Toward a Contingency Theory of Decision Making. *Journal of Educational Administration*, 36.
- Tayib, M.; Commbs, H. & Ameen, J. (1999). Financial Reporting by Malaysian Local Authorities. A Study of the Needs and Requirements of the Users of Local Authority Financial Accounts. *Financial Accountability & Management*, 12(2): 103–120.
- Taylor, D. & Rosair, M. (2000). The Effects of Participating Parties, the Public and Size on Government Departments' Accountability Disclosures in Annual Reports. *Accounting, Accountability and Performance*, 6(1): 77–09.
- Taylor, D. (2009). Performance Information Use for Decision Making: Internal and External Influences in Australian State Government Agencies. *Paper for the EBP Panel, IRSPM 2009 Conference*, 6–8 April, Copenhagen Business School, Copenhagen.
- Ter Bogt, H. & Van Helden, G. (2000). Accounting Change in Dutch Government: Exploring the Gap Between Expectations and Realizations. *Management Accounting Research*, 11(2): 263–279.
- Ter Bogt, H. (2004). Politicians in Search of Performance Information? Survey Research on Dutch Aldermen's Use of Performance Information. *Financial Accountability & Management*, 20(3): 221–252.
- Ter Bogt, H. (2008a). Management Accounting Change and New Public Management in Local Government: a Reassessment of Ambitions and Results – an Institutional Approach to Accounting Change in the Dutch Public Sector. *Financial Accountability & Management*, 24(3), 209–241.
- Ter Bogt, H. (2008b). Recent and Future Management Changes in Local Government: Continuing Focus on Rationality and Efficiency?. *Financial Accountability & Management*, 24(1): 31–57.

- Thomas, A. (1991). Towards a Contingency Theory of Corporate Financial Reporting System. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4(4): 40–57.
- Tua Pereda, J. (1996). *¿Necesitamos un “Marco Conceptual”?* Madrid. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Van der Hoek, M. (2005). From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Setor: the Dutch experience. *Public Budgeting & Finance*, 25(1): 32–45.
- Van Helden, G. & Ter Bogt, H. (2001). The Application of Businesslike Planning and Control in Local Government: a Field Study of Eight Dutch Municipalities. *Local Government Studies*, 27(1): 61–86.
- Vela, J. & Fuertes, I. (2000). Local Government Accounting in Europe: a Comparative Approach. In: Caperchione, E. & Mussari, R. (eds) *Comparative Issues in Local Government Accounting*. The Netherlands: Kluwer Academic Publishers.
- Vela, J. (1992). *Concepto y Principios de Contabilidad Pública*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda: Madrid.
- Vieira, R. (2009). Paradigmas Teóricos da Investigação em Contabilidade. In: Major, M. & Vieira, R. (eds) *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa. Escolar Editora.
- Vieira, R., Major, M. & Robalo, R. (2009) Investigação Qualitativa em Contabilidade. In: Major, M. & Vieira, R. (eds) (2009), *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Watkins, A. & Arrington, E. (2007). Accounting, New Public Management and American Politics: Theoretical Insights into the National Performance Review. *Critical Perspectives on Accounting*, 18: 33–58.
- Windels, P. & Christiaens, J. (2008). The Adoption of Accrual Accounting in Flemish Public Centres for Social Welfare: Examining the Importance of Agents of Change. In: Jorge, S. (ed) *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*. Coimbra: Coimbra University Press.
- Woods, M. (2009). A Contingency Theory Perspective on the Risk Management Control System Within Birmingham City Council. *Management Accounting Research*, 20: 69–81.
- Wynne, A. (2008). Accrual Accounting for the Public Sector – a Fad That Has Had its Day?. *International Journal of Governmental Financial Management*, 9(2): 117–132.
- Yamamoto, K. (2008). What Matters in Legislators’ Information Use for Financial Reporting? – The Case of Japan. In: Jorge, S. (ed) *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*. Coimbra: Coimbra University Press.
- Yin, R. (2009) *Case Study Research: Design and Methods*, 4rd Ed., London, Thousand Oaks: Sage Publications.
- Zimmerman, J. (1977). The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*, 15:107–44.
- Zimmerman, J. (2008). *Accounting for Decision Making and Control*. Irwin: McGraw-Hill.

NORMATIVOS

FASB – Financial Accounting Standard Board (1980). *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations. Statement of Financial Accounting Concepts*, SFAC 4, FASB, Stanford, Connecticut.

FEE – Fédération des Experts Comptables Européens (2007). *Accrual Accounting in the Public Sector. FEE Public Sector Committee*, Brussels.

GASB – Governmental Accounting Standard Board (1985). *An Analysis of Issues Related to Measurement Focus and Basis of Accounting – Governmental Fund Operating Statements*, Discussion Memorandum of the Governmental Accounting Standard Board, GASB, February.

GASB – Governmental Accounting Standard Board (1985). *The Needs of Users of Governmental Financial Reports*, GASB, Stamford, Connecticut.

GASB – Governmental Accounting Standard Board (1987). *Objectives of Financial Reporting*, Concepts n.º 1, GASB, Stamford, Connecticut.

IFAC-PSC – International Federation of Accountants (2000). *Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices*, IFAC, New York.

IFAC-PSC – International Federation of Accountants (2002). *Cash Basis IPSAS: Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting*, IFAC, New York.

IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board (2001). *Presentation of Financial Statements. IPSAS 1*, IFAC, New York.

IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board (2007). *Strategy and Operational Plan 2007-2009*, IFAC, New York.

IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board (2010). *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Role, Authority and Scope; Objectives and Users; Qualitative characteristics; and Reporting Entity, Conceptual Framework Exposure Draft 1*, IFAC, New York.

IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board (2011). *Agenda Item 4B for the Toronto Meeting*, IFAC, New York.

NCGA – National Council on Government Accounting (1983). *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Government Units, Concept Statement 1*, NCGA, Chicago.

SATAPOCAL – Subgrupo de Apoio Técnico na Aplicação do POCAL (2011). *Consolidação de Contas pelos Municípios*.

LEGISLAÇÃO

Decreto Regulamentar n.º 92-C/1984, de 28 de dezembro (Institucionaliza na administração autárquica um sistema contabilístico, definindo as normas de execução da Contabilidade Autárquica).

Decreto Regulamentar Regional n.º 18/2007/A, de 18 de setembro (Estabelece a orgânica da Presidência do Governo Regional da Madeira).

Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro (Define os objetivos de racionalização das estruturas do Estado e de melhor utilização dos seus recursos humanos)

Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro (Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social).

Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho (Aprova o regime jurídico da organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística).

Decreto-Lei n.º 155/1992, de 28 de julho (Regime Administrativo e Financeiro do Estado).

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho (Sistema de normalização contabilística).

Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho (Institui o sistema de controlo interno da Administração Financeira do Estado)

Decreto-Lei n.º 226/1993, de 22 de junho (Plano de Contas para os Serviços Municipalizados e Federações de Municípios).

Decreto-Lei n.º 232/1997, de 3 de setembro (Plano Oficial de Contabilidade Pública).

Decreto-Lei n.º 24/1988, de 29 de janeiro (Plano Oficial de Contas para as Instituições de Segurança Social).

Decreto-Lei n.º 243/1979, de 25 de julho (Estabelece as normas relativas à elaboração do orçamento e contas das autarquias locais).

Decreto-Lei n.º 244/2002, de 5 de novembro (Estabelece os níveis de Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos – NUTS).

Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro (Classificador económico).

Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de dezembro (Aprova a 2.ª alteração ao POCAL).

Decreto-Lei n.º 341/1983, de 21 de julho (Aperfeiçoa o sistema contabilístico das Autarquias Locais).

Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 de fevereiro (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais).

Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de março (Aprova a orgânica da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública).

Decreto-Lei n.º 84-A/2002 de 5 de abril (Aprova a 3.ª alteração ao POCAL).

Decreto-Lei n.º 159/99, de 14 de setembro (Estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais).

Diretiva n.º 2011/85/UE, de 8 de novembro, do Conselho da União Europeia (Estabelece os requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-membros).

Instruções n.º 1/2004 – 2.ª Secção do Tribunal de Contas, de 22 de janeiro (Instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo POCP e Planos Sectoriais (POC-Educação, POCMS e POCISSSS).

Instruções n.º 2/1997 – 2.ª Secção do Tribunal de Contas, de 9 de janeiro (Instruções e requisitos a observar na organização e documentação das contas pelos serviços e organismos com autonomia administrativa).

Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de agosto (Sétima revisão constitucional de acordo com a Lei Constitucional n.º 1/1997 de 20 de setembro – Constituição da República Portuguesa).

Lei n.º 1/1979, de 2 de janeiro (Primeira Lei de Finanças Locais).

Lei n.º 1/1987, de 6 de janeiro (Segunda Lei de Finanças Locais).

Lei n.º 162/1999, de 14 de setembro (Aprova a 1.ª alteração ao POCAL).

Lei n.º 5-A/2002, de 11 de janeiro, alteração e republicação da Lei n.º 169/1999, de 18 de setembro (Estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico de funcionamento dos órgãos dos municípios e das freguesias).

Lei n.º 8/1990, de 20 de fevereiro (Lei de Bases da Contabilidade Pública).

Lei Orgânica n.º 2/2002, de 28 de agosto (Estabelece a orgânica da Presidência do Governo Regional dos Açores).

Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril (Plan General de Contabilidad Pública).

Portaria n.º 1553-C/2008, de 31 de dezembro (Aprova a tabela remuneratória única dos trabalhadores que exercem funções públicas).

Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho (Aprova a orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do Administração Pública)

Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro (Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação).

Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro (Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde).

Proposta de Diretiva do Parlamento Europeu n.º A7-0184/2011, de 6 de maio (Proposta de Diretiva que estabelece requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-membros).

Resolução n.º 1/1993 de 21 de janeiro do Tribunal de Contas (Instruções e requisitos a observar na organização e documentação das contas pelos organismos autónomos e fundos públicos e demais serviços com Contabilidade Patrimonial).

Resolução n.º 4/2001 – 2.ª Secção do Tribunal de Contas, de 18-08-2001 (Instruções para a organização e documentação das contas das autarquias locais e entidades equiparadas, abrangidas pelo POCAL).

Resolução n.º 5/2010 – 2.ª Secção do Tribunal de Contas, de 13-12-2010 (Remessa de contas ao Tribunal, relativas ao ano de 2010).

Apêndices

Apêndice A – Questionário

Questionário aos Municípios Portugueses (Responsáveis Político e Técnico, ambos da área financeira)

Apresentação

O objetivo principal deste questionário é aferir a utilidade que o relato financeiro municipal tem para os decisores internos municipais. Por outras palavras, pretendemos conhecer **que informação financeira, incluída nas contas anuais, é mais útil para as tomadas de decisão dos utilizadores internos municipais**, mediante a avaliação das seguintes dimensões:

- i. Utilidade da informação financeira obrigatória;
- ii. Utilidade de outras demonstrações financeiras não contempladas no sistema contabilístico vigente;
- iii. Informação relevante, de divulgação voluntária, não incorporada nas contas anuais;
- iv. Introdução do regime do acréscimo e utilidade da informação financeira;
- v. Grau de adequabilidade, geral, do modelo de prestação de contas;
- vi. Importância do controlo interno a que a informação financeira está sujeita;
- vii. Grau de oportunidade na divulgação da informação financeira;
- viii. Identificação de fatores externos e organizacionais internos ao município.

Perante a importância académica e prática das temáticas em estudo, alertamos para a necessidade de respostas o mais rigorosas e precisas possíveis, estimando-se um tempo de resposta total de aproximadamente 15 minutos.

O propósito final deste estudo é obter conclusões generalizadas, pelo que a divulgação dos dados é de forma agregada e totalmente anónima, toda a informação que nos facilite será tratada de maneira absolutamente confidencial e em nenhum caso se realizarão considerações particulares.

Muito obrigada pela colaboração.

I – NECESSIDADES DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA E DE GESTÃO

1. Numa escala de 1 a 5, em que 1 é *Nada Necessário* e 5 é *Muito Necessário*, indique o grau de **necessidade dos seguintes itens de informação financeira e de gestão para as suas tomadas de decisão internas:** *(assinale com um círculo a sua resposta)*

1.1	Informação previsional orçamental na prestação de contas	1	2	3	4	5
1.2	Informação sobre a situação financeira e patrimonial do município	1	2	3	4	5
1.3	Informação sobre a capacidade de endividamento do município, designadamente sobre o montante de endividamento líquido total do município (passivos totais deduzidos de disponibilidades e dívidas a receber), incluindo as participações no endividamento das associações municipais e do setor empresarial local, em 31 de dezembro de cada ano	1	2	3	4	5
1.4	Informação financeira consolidada, abrangendo todas as entidades do “Grupo Municipal” (composto pelo município – entidade mãe – e pelo conjunto de entidades controladas abrangidas pelo perímetro de consolidação – serviços municipalizados e entidades do setor empresarial local nas quais o município detenha a totalidade do capital)	1	2	3	4	5
1.5	Informação sobre o montante das receitas municipais liquidadas e/ou cobradas	1	2	3	4	5
1.6	Informação sobre o montante das despesas municipais (investimentos e despesas correntes) realizadas	1	2	3	4	5
1.7	Informação sobre o prazo médio de pagamento do município	1	2	3	4	5
1.8	Informação que permita ao município decidir se deve continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou subcontratar a entidades externas (por ex. obras para o imobilizado, saneamento, limpeza, prestação de novos serviços, etc.)	1	2	3	4	5
1.9	Informação sobre o custo dos produtos e serviços, comparando-os com produtos e serviços similares e com custos pré-estabelecidos ou custos de referência	1	2	3	4	5
1.10	Informação sobre os custos da atividade municipal, pelos diferentes serviços prestados, funções e atividades de modo a permitir a definição de preços e taxas	1	2	3	4	5
1.11	Informação sobre os proveitos da atividade municipal, pelos diferentes serviços prestados, funções e atividades	1	2	3	4	5
1.12	Informação sobre os resultados da atividade municipal, pelos diferentes serviços prestados, funções e atividades	1	2	3	4	5
1.13	Informação dos valores de indicadores orçamentais (rácios elaborados a partir dos mapas orçamentais)	1	2	3	4	5
1.14	Informação dos valores de indicadores económico-financeiros (rácios elaborados a partir do Balanço e da Demonstração dos Resultados por natureza)	1	2	3	4	5
1.15	Informação dos valores de indicadores de gestão operacional – eficiência (relação entre os resultados alcançados e os recursos utilizados)	1	2	3	4	5
1.16	Informação dos valores de indicadores de gestão operacional – eficácia (medem o grau de alcance/realização das metas estabelecidas, num determinado período de tempo)	1	2	3	4	5
1.17	Outra informação. (Qual?)	1	2	3	4	5

II – UTILIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DO POCAL E DE OUTRA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

2. Numa escala de 1 a 5, em que 1 é *Nada Útil* e 5 é *Muito Útil*, indique o grau de utilidade que os seguintes **documentos de prestação de contas** apresentam para as suas tomadas de decisão: *(assinale com um círculo a sua resposta)*

2.1	Balanço	1	2	3	4	5
2.2	Demonstração dos Resultados por natureza (DR)	1	2	3	4	5
2.3	Plano Plurianual de Investimentos (PPI)	1	2	3	4	5
2.4	Mapas do Controlo Orçamental da Despesa e da Receita	1	2	3	4	5
2.5	Mapa de Execução Anual do PPI	1	2	3	4	5
2.6	Mapa dos Fluxos de Caixa	1	2	3	4	5
2.7	Mapa das Contas de Ordem	1	2	3	4	5
2.8	Mapa das Operações de Tesouraria	1	2	3	4	5
2.9	Mapa do Ativo Imobilizado Bruto e Mapa das Amortizações Acumuladas e Ajustamentos	1	2	3	4	5
2.10	Demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas	1	2	3	4	5
2.11	Demonstração da Variação da Produção	1	2	3	4	5
2.12	Demonstração dos Resultados Financeiros	1	2	3	4	5
2.13	Demonstração dos Resultados Extraordinários	1	2	3	4	5
2.14	Mapas de Modificações ao Orçamento da Despesa e da Receita	1	2	3	4	5
2.15	Mapa de Modificações ao PPI	1	2	3	4	5
2.16	Mapa da Contratação Administrativa – Situação dos contratos	1	2	3	4	5
2.17	Mapas das Transferências Correntes e de Capital – Despesa	1	2	3	4	5
2.18	Mapa dos Subsídios concedidos	1	2	3	4	5
2.19	Mapas das Transferências Correntes e de Capital – Receita	1	2	3	4	5
2.20	Mapa dos Subsídios Obtidos	1	2	3	4	5
2.21	Mapas dos Ativos de Rendimento Fixo e Variável	1	2	3	4	5
2.22	Mapa do Endividamento Autárquico (empréstimos e outras dívidas a terceiros)	1	2	3	4	5
2.23	Relatório de Gestão	1	2	3	4	5

3. Numa escala de 1 a 5, em que 1 é *Nada Útil* e 5 é *Muito Útil*, indique o grau de utilidade que apresenta a seguinte **informação patrimonial e financeira divulgada no Balanço** para as suas tomadas de decisão: *(assinale com um círculo a sua resposta)*

3.1	Bens de Domínio Público	1	2	3	4	5
3.2	Imobilizado Incorpóreo	1	2	3	4	5
3.3	Imobilizado Corpóreo	1	2	3	4	5
3.4	Imobilizado em Curso	1	2	3	4	5
3.5	Investimentos Financeiros	1	2	3	4	5
3.6	Existências	1	2	3	4	5
3.7	Dívidas de Terceiros a curto e a m/l prazos	1	2	3	4	5
3.8	Títulos Negociáveis	1	2	3	4	5
3.9	Depósitos em Instituições Financeiras e Caixa	1	2	3	4	5
3.10	Acréscimos e Diferimentos – Ativo	1	2	3	4	5
3.11	Património	1	2	3	4	5
3.12	Ajustamento de partes de capital em empresas	1	2	3	4	5
3.13	Reservas de Reavaliação	1	2	3	4	5
3.14	Reservas Legais, Estatutárias, Contratuais, Livres, Subsídios, Doações e Reservas decorrentes de transferências de ativos	1	2	3	4	5
3.15	Resultados Transitados	1	2	3	4	5
3.16	Provisões para Riscos e Encargos	1	2	3	4	5
3.17	Dívidas a Terceiros a curto e m/l prazos	1	2	3	4	5
3.18	Acréscimos e Diferimentos – Passivo	1	2	3	4	5
3.19	Total das Amortizações Acumuladas	1	2	3	4	5
3.20	Total das Provisões Acumuladas	1	2	3	4	5

4. Numa escala de 1 a 5, em que 1 é *Nada Útil* e 5 é *Muito Útil*, indique o grau de utilidade que apresenta a seguinte **informação económica divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza** para as suas tomadas de decisão: *(assinale com um círculo a sua resposta)*

4.1	Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas	1	2	3	4	5
4.2	Fornecimentos e Serviços Externos	1	2	3	4	5
4.3	Custos com o Pessoal	1	2	3	4	5
4.4	Transferências e Subsídios concedidos	1	2	3	4	5
4.5	Amortizações do Exercício	1	2	3	4	5
4.6	Provisões do Exercício	1	2	3	4	5
4.7	Outros Custos Operacionais	1	2	3	4	5
4.8	Custos Financeiros	1	2	3	4	5
4.9	Custos Extraordinários	1	2	3	4	5
4.10	Vendas e Prestações de Serviços	1	2	3	4	5
4.11	Impostos e Taxas	1	2	3	4	5
4.12	Transferências e Subsídios obtidos	1	2	3	4	5
4.13	Trabalhos para a própria entidade	1	2	3	4	5
4.14	Proveitos Suplementares	1	2	3	4	5
4.15	Outros Proveitos Operacionais	1	2	3	4	5
4.16	Proveitos Financeiros	1	2	3	4	5
4.17	Proveitos Extraordinários	1	2	3	4	5
4.18	Resultado Líquido do Exercício	1	2	3	4	5

5. Para as suas tomadas de decisão, indique **outros documentos contabilísticos ou tipos de informação**, para além dos obrigatoriamente divulgados, que considere úteis: *(para cada item assinale com um círculo a sua resposta considerando a escala de 1 a 5, em que 1 é Nada Útil e 5 é Muito Útil)*

5.1	Demonstração dos Resultados por funções	1	2	3	4	5
5.2	Balanço consolidado	1	2	3	4	5
5.3	Demonstração dos Resultados consolidados, por natureza	1	2	3	4	5
5.4	Anexo ao Balanço consolidado e à Demonstração dos Resultados consolidados, incluindo, nomeadamente, os saldos e fluxos financeiros entre as entidades alvo de consolidação e o mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazos	1	2	3	4	5
5.5	Relatório de Gestão consolidado	1	2	3	4	5
5.6	Informação obtida através de indicadores elaborados com base na execução do Orçamento	1	2	3	4	5
5.6.1	Indique o grau de utilidade de cada um dos seguintes indicadores:					
a)	Despesas com Pessoal/Despesas totais	1	2	3	4	5
b)	Receita total/Despesa total	1	2	3	4	5
c)	Encargos financeiros/Despesas correntes	1	2	3	4	5
d)	Outros indicadores. Quais?					
		1	2	3	4	5
		1	2	3	4	5
5.7	Informação obtida através de indicadores elaborados com base no Balanço	1	2	3	4	5
5.7.1	Indique o grau de utilidade de cada um dos seguintes indicadores:					
a)	Endividamento líquido do município = Dívidas totais a pagar – (Dívidas a receber + Disponibilidades)	1	2	3	4	5
b)	Passivo circulante/Ativo circulante	1	2	3	4	5
c)	Fundos próprios/Ativo total	1	2	3	4	5
d)	Outros indicadores. Quais?					
		1	2	3	4	5
		1	2	3	4	5
5.8	Informação obtida através de indicadores elaborados com base na Demonstração dos Resultados por natureza	1	2	3	4	5
5.8.1	Indique o grau de utilidade de cada um dos seguintes indicadores:					
a)	Proveitos totais/Custos totais	1	2	3	4	5
b)	Custos com pessoal/Custos operacionais	1	2	3	4	5
c)	Proveitos correntes/Custos correntes	1	2	3	4	5
d)	Outros indicadores. Quais?					
		1	2	3	4	5
		1	2	3	4	5
5.9	Outro(s) documento(s) ou tipo(s) de informação:					
		1	2	3	4	5
		1	2	3	4	5

III – FATORES POTENCIALMENTE INFLUENCIADORES DA UTILIZAÇÃO/UTILIDADE DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

6. Numa escala de 1 a 5, em que 1 é *Não Influencia* e 5 é *Influencia Muito*, indique o grau de influência dos seguintes **fatores externos** na utilização da informação financeira nas suas tomadas de decisão internas: *(para cada item assinale com um círculo a sua resposta)*

6.1	Pressão política (local ou central)	1	2	3	4	5
6.2	Pressão de um problema nacional (por ex. restrições orçamentais)	1	2	3	4	5
6.3	Pressão de organizações profissionais (CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, Auditores externos, entre outros)	1	2	3	4	5
6.4	Pressão de entidades de controlo (Tribunal de Contas, Inspeção-Geral de Finanças, entre outros)	1	2	3	4	5
6.5	Comunicação social e opinião pública	1	2	3	4	5
6.6	Controlo dos cidadãos	1	2	3	4	5
6.7	Outros fatores. Quais?					
		1	2	3	4	5
		1	2	3	4	5

7. Numa escala de 1 a 5, em que 1 é *Não Influencia* e 5 é *Influencia Muito*, indique o grau de influência dos seguintes **fatores internos** na utilização da informação financeira nas suas tomadas de decisão internas: *(para cada item assinale com um círculo a sua resposta)*

7.1	Falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL)	1	2	3	4	5
7.2	Falta de experiência profissional no cargo/função que desempenha atualmente	1	2	3	4	5
7.3	Complexidade da informação financeira elaborada na base de acréscimo ou da especialização dos exercícios	1	2	3	4	5
7.4	Resistência à mudança	1	2	3	4	5
7.5	Falta de articulação do sistema de informação contabilística com os objetivos e a missão organizacional	1	2	3	4	5
7.6	Sobrecarga de trabalho	1	2	3	4	5
7.7	Inexistência de meios informáticos suficientes para poder utilizar a informação de forma oportuna	1	2	3	4	5
7.8	Outros fatores. Quais?	1	2	3	4	5
		1	2	3	4	5

IV – MODELO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DA ADMINISTRAÇÃO LOCAL

8. Qual o **grau de adequabilidade que o modelo de relato financeiro municipal**, em vigor, apresenta no que respeita a fornecer informação útil para as tomadas de decisão internas? *(assinale a sua resposta considerando a escala de 1 a 5, em que 1 é Nada Adequado e 5 é Totalmente Adequado)*

1-Nada Adequado	2-Pouco Adequado	3-Adequado	4-Muito Adequado	5-Totalmente Adequado
O	O	O	O	O

Se assinalou as respostas 4 (Muito Adequado) ou 5 (Totalmente Adequado), por favor passe à Questão 10. Se assinalou Outras passe à Questão 9

9. Numa escala de 1 a 5, em que 1 é *Discordo Totalmente* e 5 é *Concordo Totalmente*, indique o seu grau de concordância com as seguintes afirmações que sugerem as razões pelas quais o atual modelo de prestação de contas **não é consideravelmente adequado** na divulgação de informação útil para as tomadas de decisão: *(para cada item assinale com um círculo a sua resposta)*

9.1	O elevado número de documentos contabilísticos exigido	1	2	3	4	5
9.2	A ordem pela qual os documentos são apresentados	1	2	3	4	5
9.3	O conteúdo das demonstrações financeiras	1	2	3	4	5
9.4	A não inclusão de mapas da Contabilidade de Custos	1	2	3	4	5
9.5	A não inclusão de indicadores orçamentais, económico-financeiros e de gestão operacional (eficiência e eficácia)	1	2	3	4	5
9.6	A discrepância de bases contabilísticas entre a Contabilidade Orçamental e a Contabilidade Patrimonial	1	2	3	4	5
9.7	O modelo do relato financeiro municipal obrigatório é de difícil leitura	1	2	3	4	5
9.8	O modelo de relato financeiro municipal é muito próximo do atual modelo do setor privado	1	2	3	4	5
9.9	O relato financeiro municipal não se aproxima aos normativos internacionais, nomeadamente às NICSPs – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público	1	2	3	4	5
9.10	O relato financeiro municipal é preparado com atraso	1	2	3	4	5
9.11	Por si só, o modelo do relato financeiro municipal não satisfaz, consideravelmente, as necessidades informativas para o processo de tomada de decisões, pelo que há necessidade de recorrer a outros tipos de informação	1	2	3	4	5
9.12	Outra razão. (Qual?)	1	2	3	4	5

V – CONTROLO INTERNO E OPORTUNIDADE NA DIVULGAÇÃO DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

10. Qual a importância que atribui aos **diferentes tipos de controlo interno** a que está sujeita a informação financeira? *(para cada item assinale com um círculo a sua resposta considerando a escala de 1 a 5, em que 1 é Nada Importante e 5 é Muito Importante)*

10.1	Controlo interno operacional (inclui a verificação da base de apresentação das demonstrações financeiras, a forma como foram previstas e executadas as despesas e receitas municipais em termos de legalidade – regularidade financeira – e de economia, eficiência e eficácia)	1	2	3	4	5
10.2	Autocontrolo (traduz-se em critérios de organização e funcionamento dos órgãos e serviços municipais, e nos respetivos procedimentos, circuitos contabilísticos, e pontos de controlo, com a avaliação crítica pela própria entidade que decide e executa)	1	2	3	4	5
10.3	Controlo interno político (controlo exercido pela Assembleia Municipal sobre o órgão executivo no que se refere à gestão do município)	1	2	3	4	5
10.4	Controlo interno administrativo (compreende o controlo hierárquico e dos procedimentos e registos relacionados com o processo de tomada de decisões, com os planos, políticas e objetivos definidos pelos responsáveis)	1	2	3	4	5
10.5	Controlo interno contabilístico (visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda dos ativos)	1	2	3	4	5
10.6	Auditoria interna (tem por objetivo auxiliar os responsáveis municipais no efetivo desempenho das suas funções, através do fornecimento de análises, avaliações, recomendações, conselhos e informações; confere, deste modo, a fiabilidade ao sistema de controlo interno)	1	2	3	4	5

11. Nas suas tomadas de decisão, o **controle interno da informação financeira é importante** porque: *(para cada item assinale com um círculo a sua resposta considerando a escala de 1 a 5, em que 1 é Nada Importante e 5 é Muito Importante)*

11.1	Valida a informação financeira	1	2	3	4	5
11.2	Contribui para a melhoria da fiabilidade da informação financeira	1	2	3	4	5
11.3	Assegura a legalidade e a regularidade das operações	1	2	3	4	5
11.4	Contribui para a melhoria da qualidade da informação e da eficácia da gestão	1	2	3	4	5
11.5	Permite a preparação oportuna de informação financeira fiável	1	2	3	4	5
11.6	Outra. (Qual?) _____	1	2	3	4	5

12. Responda a cada uma das seguintes questões relacionadas com a **divulgação da informação financeira fornecida no seu município**, tendo em consideração a sua importância nas tomadas de decisão: *(para cada item assinale com um círculo a sua resposta considerando a escala de 1 a 5, em que 1 é Nunca e 5 é Sempre)*

12.1	A informação financeira é disponibilizada logo após que a solicita?	1	2	3	4	5
12.2	Existe demora entre a ocorrência de um facto e a chegada de informação até a si?	1	2	3	4	5
12.3	A informação financeira fornecida é atualizada?	1	2	3	4	5
12.4	A informação financeira é elaborada e disponibilizada atempadamente?	1	2	3	4	5
12.5	A informação financeira disponibilizada permite avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros?	1	2	3	4	5
12.6	A informação financeira disponibilizada permite confirmar e corrigir avaliações efetuadas anteriormente?	1	2	3	4	5
12.7	A informação financeira satisfaz a generalidade das suas necessidades?	1	2	3	4	5

VI – PERFIL DO INQUIRIDO

13. Qual o cargo que ocupa no município? Cargo Político ☐ Cargo Técnico ☐

14. Há quantos anos desempenha o seu atual cargo? *(assinale com uma cruz)*

☐ < 1 ano ☐ 1 - 4 anos ☐ 5 - 9 anos ☐ 10 - 14 anos ☐ > 15 anos

15. Quais são as suas habilitações académicas? *(assinale com uma cruz)*

☐ Doutoramento ☐ Licenciatura/Bacharelato ☐ Menos que o ensino secundário
☐ Mestrado ☐ Ensino secundário ☐ Outra. (Qual?) _____

16. Qual a sua área de formação? *(assinale com uma cruz)*

☐ Economia/Gestão ☐ Auditoria ☐ Engenharia
☐ Contabilidade ☐ Administração Pública ☐ Outra. (Qual?) _____

17. Qual a sua idade? *(assinale com uma cruz)*

☐ < 25 anos ☐ 25 - 35 anos ☐ 36 - 45 anos ☐ 46 - 55 anos ☐ > 55 anos

SÍNTESE DO ESTUDO

☐ Sim, pretendo receber por e-mail uma síntese do estudo (gratuito). E-mail: _____

MUITO OBRIGADA POR SE TER DISPONIBILIZADO A PREENCHER ESTE QUESTIONÁRIO.

Apêndice B – Guião de entrevistas individuais

Guião de Entrevistas Individuais

(dirigidas ao decisores político (Presidente/Vereador) e técnico (DAF ou outra orgânica) responsável pela área financeira do município)

Data: _____ **Horas (início-fim):** ____:____ às ____:____

Designação do município: _____

Identificação e cargo do entrevistado: _____

1.ª Componente

Objetivo:

Inserção do entrevistado na temática de investigação e exploração do porquê do modelo de relato de informação financeira ser mais ou menos adequado para a disponibilização de informação útil para as tomadas de decisão internas.

Questões:

1. Quais são as razões pelas quais considera **pouco/muito adequado** o atual modelo de relato municipal para as suas tomadas de decisão? Porquê?
2. Na sua opinião, as mudanças, introduzidas com o POCAL, na preparação e apresentação do relato financeiro municipal conduziram ao aumento de informação útil para apoio ao processo de tomada de decisões e controlo internos? Porquê?
3. Entende a elaboração dos documentos de prestação de contas no seu município como o mero cumprimento da legislação ou reconhece utilidade/uso da informação divulgada para as tomadas de decisão internas? Porquê?
4. Em seu entender, como classificaria o grau de satisfação relativamente à informação financeira que é divulgada no relato financeiro municipal para as suas necessidades para o processo de tomada de decisões? Porquê? Em que termos?

2.ª Componente

Objetivo:

Averiguar a extensão (tipo/quantidade) de informação disponibilizada no relato financeiro municipal que é realmente útil para apoio ao processo de tomada de decisões e identificar para que tipo de decisões; investigar em que medida o decisor utiliza essa informação para legitimar a decisão tomada. Procura-se ainda apurar a necessidade de recurso a outros tipos de informação.

Questões:

5. Qual é a extensão (tipo/quantidade) de informação financeira divulgada no relato financeiro municipal que é útil/utilizada para as suas tomadas de decisão e em que circunstâncias é que a utiliza no âmbito das competências que lhe estão atribuídas?
 - 5.1. Tem preferência pela informação preparada no âmbito da Contabilidade Orçamental ou pela informação preparada de acordo com o regime do acréscimo (patrimonial e de custos)? Porquê?
 - 5.2. Qual a natureza das decisões que toma tendo por base a informação disponibilizada no relato financeiro municipal?
6. Utiliza a informação financeira divulgada nas contas anuais do município na medida em que esta legitima as suas tomadas de decisão?

7. Para além da informação de elaboração obrigatória no âmbito do POCAL recorre, usualmente, para as suas tomadas de decisão, a outros tipos de informação (e.g. informação não financeira, indicadores orçamentais, económico-financeiros e de gestão operacional, etc)? Para que natureza de decisões utiliza este tipo de informação?

3.^a Componente

Objetivo:

Explorar os fatores organizacionais internos que podem influenciar a maior ou menor utilidade/uso da informação disponibilizada no relato financeiro municipal para o processo de tomada de decisões.

Questão:

8. Na sua opinião, quais são os fatores organizacionais internos influenciadores da maior/menor utilidade/uso da informação financeira divulgada no relato financeiro do município para as suas tomadas de decisão? Porquê?

4.^a Componente

Objetivo:

Aferir o grau de conhecimento do entrevistado referente às NICSPs e apurar a influência da aplicação dos padrões de referência destas (modelo das demonstrações financeiras, critérios de valorimetria, etc.) na preparação e apresentação do relato financeiro municipal, no que concerne à divulgação de informação útil para as tomadas de decisão.

Questões:

9. Conhece as orientações dadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) em termos contabilísticos para o Setor Público?
10. Tem conhecimento das NICSPs? **Se sim:**
 - 10.1 Acha importante a preparação e apresentação das demonstrações financeiras dos municípios de acordo com estas normas para as suas tomadas de decisão? Porquê?
 - 10.2 Tem consciência das alterações que as NICSPs vão trazer? O que pensa das consequências destas para a utilidade/uso da informação financeira para as tomadas de decisão?
11. **Se não:**

A adoção das NICSPs na Contabilidade Pública introduz alterações significativas na preparação e apresentação do relato financeiro das entidades do Setor Público Administrativo. Uma das principais modificações é a mudança do enfoque do sistema contabilístico, eminentemente centrado no controlo orçamental, para uma Contabilidade Pública patrimonial, com a adoção do regime do acréscimo (ativos, passivos, gastos e rendimentos). Neste sentido, as NICSPs referem a adoção de um novo modelo de relato financeiro englobando demonstrações financeiras elaboradas com base no regime do acréscimo.

 - 11.1 Na sua opinião, julga que os municípios estarão preparados para a adoção das NICPSs, por exemplo no que se refere a programas informáticos, resistência à mudança, burocracia, recursos humanos e financeiros, etc? Porquê?
 - 11.2 Em seu entender, e de acordo as NICSPs, cuja adoção em Portugal se antecipa para breve, considera que o sistema contabilístico dos municípios possibilitará informação de maior utilidade para as tomadas de decisão? Porquê?
12. Acha que existe a necessidade de criar padrões de modelos de relato em função das necessidades de informação do tipo de utilizador? Em que termos?
13. Que alterações sugeriria para tornar o modelo de relato mais adequado às suas necessidades de informação, e, por conseguinte, torná-lo mais útil para as suas tomadas de decisão?

Apêndice C – Carta enviada para aplicação do questionário

Exmo(a) Senhor(a)
Presidente da Câmara Municipal

Mirandela, 18 de março de 2011

Assunto: Questionário

Sou docente na Escola Superior de Comunicação, Administração e Turismo do Instituto Politécnico de Bragança e encontro-me a realizar a Tese de Doutoramento intitulada “*Utilidade da informação financeira autárquica para as tomadas de decisão dos utilizadores internos em Portugal*” sob a supervisão das Professoras Doutoras Susana Jorge (Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra) e Mercedes Cervera Oliver (Faculdade de Ciências Económicas e Empresariais, Universidade Autónoma de Madrid).

O objetivo principal do referido estudo é aferir a utilidade que a informação da prestação de contas tem para os decisores internos dos municípios, bem como averiguar a sua satisfação global em relação ao modelo de prestação de contas assente no POCAL.

Para a realização desta investigação será aplicado um **questionário via online** a todos os municípios Portugueses, através do qual se pretende inquirir, sobre as matérias relevantes, os principais decisores internos municipais – os Responsáveis Político e Técnico, ambos da área financeira.

Para que tomem conhecimento do conteúdo do questionário, remetemo-lo em anexo, dando, no entanto, preferência ao seu **preenchimento online** que, brevemente, estará disponível na página Web (<http://inqueritos.ipb.pt/index.php?lang=pt&sid=31553&token=5vyvg2wus5t2fmt>). Caso não seja possível acederem a esta via, agradecemos o preenchimento e devolução do questionário via manuscrita. No entanto, caso opte por esta via, peço que me contacte de modo a que eu proceda ao envio de um envelope selado, por forma a que o município não suporte qualquer custos com a devolução do questionário preenchido.

Considerando que os resultados obtidos apresentam relevância considerável para todos aqueles que estão relacionados, tanto a nível académico como profissional, com a informação financeira elaborada e divulgada pelos municípios Portugueses, venho por este meio **solicitar a colaboração de Vossa Exa. nesta investigação**. Assim, para além da colaboração de Vossa Exa. no preenchimento do referido questionário solicito também, que autorize, e encaminhe, o preenchimento do mesmo por parte do Responsável Político com o pelouro da área financeira (quando exista) e do Responsável Técnico da área financeira do município que dirige.

O propósito final deste estudo é obter conclusões generalizadas, pelo que a divulgação dos dados é de forma agregada e totalmente anónima, toda a informação que nos facilite será tratada de maneira absolutamente confidencial e em nenhum caso se realizarão considerações particulares. No caso de desejar obter um resumo dos principais resultados, terei muito gosto em enviá-los, uma vez concluído o trabalho.

Com os melhores cumprimentos,

Apêndice D – Protocolo das entrevistas

Exmo Sr. Presidente da
Câmara Municipal de XXX

Mirandela, X de janeiro de 2012

Assunto: Pedido de autorização para realização de entrevista sobre a utilidade do relato financeiro municipal.

Encontrando-me a realizar a Tese de Doutoramento intitulada “*Utilidade da informação financeira autárquica para as tomadas de decisão dos utilizadores internos em Portugal*”, sob a supervisão das Professoras Doutoras Susana Jorge (Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra) e Mercedes Cervera Oliver (Universidade Autónoma de Madrid), venho por este meio solicitar a V. Ex.^a a colaboração e autorização para a realização de duas entrevistas aos responsáveis, político e técnico, pela área financeira do município.

O objetivo da entrevista é obter a opinião dos responsáveis acima indicados, sobre a utilidade da informação disponibilizada na prestação de contas. Esta entrevista surge na sequência do questionário aplicado ao V. Município (veja-se o N/Ofício de 18 de março/2011 e Circular n.º 88/2011-AGIRAO de 17/05/2011 da ANMP), e visa complementar a informação já recolhida, com o levantamento de algumas questões onde a presença do investigador é fundamental.

Estima-se que a entrevista terá uma duração máxima de uma hora. Em anexo segue um resumo dos assuntos a serem abordados.

Desde já cumpre-me garantir o total anonimato, tanto do município como das pessoas entrevistadas, na apresentação dos resultados da investigação.

Antecipadamente grata, encontro-me disponível para prestar mais informação que V. Ex.^a considere importante.

Com os melhores cumprimentos,

Apêndice E – Estatísticas para o teste de H_1

Quadro 1: Sumário modelo^b estimado para H_1

Modelo	R ^a	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	0,691	0,477	0,472	0,39155	2,006

a. Variáveis independentes: (Constante), NecInfCC, NecInfVol, NecInfOrçPat

b. Variável dependente: Utilidade

Quadro 2: ANOVA^b modelo estimado para H_1

Modelo		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regressão	41,734	3	13,911	90,738	0,000 ^a
	Residual	45,687	298	0,153		
	Total	87,421	301			

a. Variáveis independentes: (Constante), NecInfCC, NecInfVol, NecInfOrçPat

b. Variável dependente: Utilidade

Quadro 3: Estatística descritiva dos resíduos^a para H_1

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	2,9766	4,7154	4,1058	0,37236	302
Std. Predicted Value	-3,033	1,637	0,000	1,000	302
Standard Error of Predicted Value	0,023	0,102	0,043	0,014	302
Adjusted Predicted Value	2,9711	4,7241	4,1056	0,37236	302
Residual	-1,36891	1,28629	0,00000	0,38960	302
Std. Residual	-3,496	3,285	0,000	0,995	302
Stud. Residual	-3,509	3,304	0,000	1,002	302
Deleted Residual	-1,37900	1,30139	0,00026	0,39472	302
Stud. Deleted Residual	-3,578	3,361	0,000	1,006	302
Mahal. Distance	0,039	19,263	2,990	2,892	302
Cook's Distance	0,000	0,054	0,003	0,006	302
Centered Leverage Value	0,000	0,064	0,010	0,010	302

a. Variável dependente: Utilidade

Quadro 4: Teste de normalidade para H_1

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Unstandardized Residual	0.037	302	0.200*	0.993	302	0.198

a. Lilliefors Significance Correction

* This is a lower bound of the true significance

Figura 1: Distribuição dos resíduos para H_1

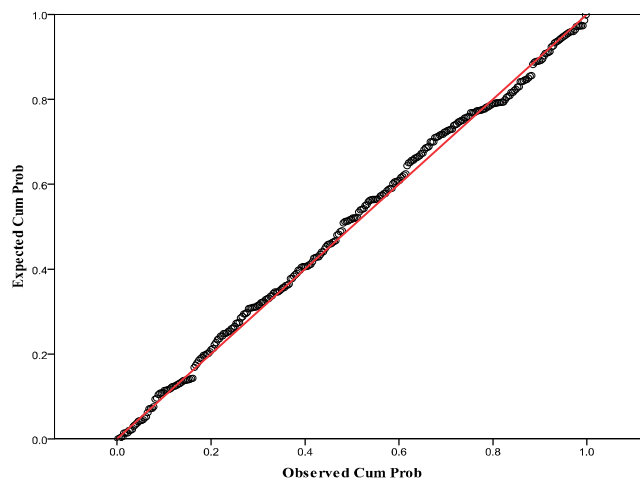
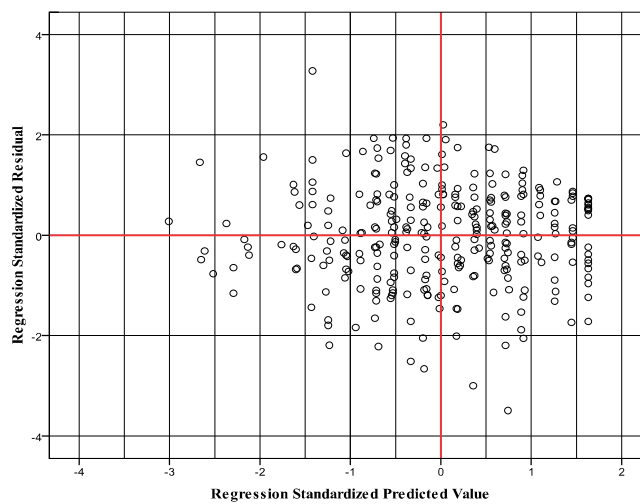


Figura 2: Diagrama de dispersão entre os resíduos estandardizados e os valores previstos estandardizados para H_1



Apêndice F – Estatísticas para o teste de H₇ e H₈

Quadro 1: Sumário modelo^b estimado para H₇ e H₈

Modelo	R ^a	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	0,337	0,114	0,074	0,51869	1,876

a. Variáveis independentes: (Constante), PPolítica, PProbNac, POrgProf, PEntCont, CSOP, ControloCid, FConFor, FExpProf, ComplInfFin, Resistência, FArt, Sobrecarga, InexMeios.

b. Variável dependente: Utilidade

Quadro 2: ANOVA^b modelo estimado para H₇ e H₈

Modelo		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regressão	9,939	13	0,765	2,842	0,001 ^a
	Residual	77,482	288	0,269		
	Total	87,421	301			

a. Variáveis independentes: (Constante), PPolítica, PProbNac, POrgProf, PEntCont, CSOP, ControloCid, FConFor, FExpProf, ComplInfFin, Resistência, FArt, Sobrecarga, InexMeios.

b. Variável dependente: Utilidade

Quadro 3: Estatística descritiva dos resíduos^a para H₇ e H₈

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	3,5293	4,5640	4,1058	0,18171	302
Std. Predicted Value	-3,173	2,522	0,000	1,000	302
Standard Error of Predicted Value	0,048	0,246	0,108	0,030	302
Adjusted Predicted Value	3,4976	4,5637	4,1044	0,18502	302
Residual	-1,25883	1,38385	0,00000	0,50736	302
Std. Residual	-2,427	2,668	0,000	0,978	302
Stud. Residual	-2,598	2,736	0,001	1,002	302
Deleted Residual	-1,44274	1,45536	0,00145	0,53305	302
Stud. Deleted Residual	-2,625	2,768	0,001	1,005	302
Mahal. Distance	1,544	66,511	12,957	8,323	302
Cook's Distance	0,000	0,070	0,004	0,007	302
Centered Leverage Value	0,005	0,221	0,043	0,028	302

a. Variável dependente: Utilidade

Quadro 4: Teste de normalidade para H₇ e H₈

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Unstandardized Residual	0.034	302	0.200*	0.990	302	0.030

a. Lilliefors Significance Correction

* This is a lower bound of the true significance

Figura 1: Distribuição dos resíduos para H_7 e H_8

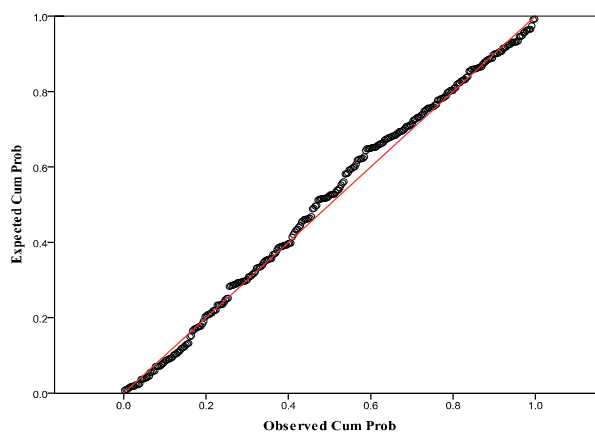


Figura 2: Diagrama de dispersão entre os resíduos estandardizados e os valores previstos estandardizados para H_7 e H_8

